

SALA PLENA

TOMO 3

SENTENCIAS

389 AL 595

Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.
389	1	427	200	465	387	503	557
390	6	428	204	466	390	504	561
391	13	429	208	467	396	505	565
392	18	430	213	468	401	506	570
393	25	431	217	469	405	507	574
394	30	432	225	470	410	508	580
395	32	433	228	471	415	509	586
396	36	434	232	472	419	510	592
397	40	435	235	473	424	511	595
398	45	436	239	474	427	512	596
399	52	437	242	475	431	513	601
400	56	438	249	476	434	514	604
401	61	439	256	477	437	515	613
402	66	440	261	478	442	516	617
403	70	441	267	479	446	517	622
404	73	442	272	480	450	518	627
405	78	443	276	481	455	519	636
406	82	444	281	482	461	520	641
407	88	445	286	483	465	521	645
408	91	446	291	484	470	522	649
409	95	447	295	485	475	523	654
410	100	448	301	486	483	524	659
411	103	449	306	487	488	525	664
412	106	450	311	488	494	526	668
413	111	451	315	489	498	527	673
414	116	452	320	490	502	528	676
415	119	453	324	491	506	529	680
416	123	454	328	492	508	530	686
417	127	455	335	493	512	531	690
418	136	456	341	494	518	532	697
419	142	457	347	495	524	533	701
420	146	458	352	496	530	534	705
421	150	459	357	497	533	535	710
422	157	460	361	498	538	536	714
423	177	461	364	499	541	538	718
424	181	462	368	500	545	539	722
425	184	463	377	501	549	541	730
426	189	464	382	502	552	542	731

Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.
543	734	558	821	572	883	586	947
544	738	559	826	573	888	587	951
545	743	560	830	574	893	588	957
546	746	561	834	575	898	589	961
547	749	562	841	576	902	590	964
548	753	563	844	577	907	591	966
550	760	564	847	578	911	592	974
551	789	565	852	579	912	593	978
552	792	566	856	580	916	594	986
553	796	567	860	581	922	595	988
554	800	568	864	582	928		
555	809	569	868	583	931		
556	816	570	873	584	935		
557	819	571	878	585	939		



389

**Administración Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 27 interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, la contestación a la demanda de fs. 191 a 198, réplica a fs. 204 y dúplica de fs. 209 a 210, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 7 de octubre de 2010, la Agencia Despachante de Aduanas Trans Océánico S.R.L., presentó memorial a la Administración de Aduana Interior Cochabamba, refiriendo que su comitente desde la gestión 2004 a la fecha sigue en espera de obtener la resolución que autorice la liberación del GA al 0%, quien estuvo a la espera de la regularización, dispuesto a cancelar los tributos correspondientes a la fecha de importación de la maquinaria correspondiente. Que mediante Cite MDP/VME/DSC/UC/2011-0052 de 18 de abril de 2011, el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, comunicó a la Aduana Nacional el vencimiento del plazo de despacho inmediato, del cual en fecha 29 de abril de 2011, la Administración Aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduanas TRANS OCEÁNICA S.R.L., haga llegar en el plazo de 3 días hábiles descargos correspondientes a Despacho Inmediatos del trámite 2004/301/C14070, fecha de validación 3 de diciembre de 2004. Asimismo señala que TRANS OCEANICA SRL., en 4 de octubre de 2010 remitió nota con Cite: 0422/2010 a la Administración Aduanera, mencionando que están dispuestos a cancelar los tributos correspondientes a la fecha de importación de la maquinaria y no así a las multas por actualización de valor y/o por concepto de multa. Por último por memorial de 29 de septiembre de 2001, Iván Villca Arevilla propietario de la Empresa Cotexbo Sabrosita, solicitó la prescripción extintiva de la acción, sanción y ejecución para el IVA y GA referidos a la DUI C-14070 de 3 de diciembre de 2004, mereciendo respuesta mediante Auto Administrativo AN-CBCCI-127/2012, de 17 de septiembre, que resolvió rechazar la solicitud de prescripción en aplicación del art. 324 de la C.P.E., art. 3 párrafo II de la L. N° 154 y las conclusiones y recomendaciones del Informe Legal AN-GRCGR-ULECR N° 212/2012, impugnado por la Agencia Despachante de Aduana TRANS OCEÁNICA S.R.L., emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0098/2013, que resolvió revocar totalmente el Auto Administrativo AN-CVVICI-127/2012, debidamente impugnado, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico 0727/2013, que resuelve revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0098/2013, que dispuso mantener firme el auto administrativo; resolución de alzada, que fue objeto de Acción de Amparo Constitucional emitiéndose la Resolución N° AA-84/12 de 29 de noviembre de 2013, que dispuso la emisión de nueva resolución considerando los fundamentos del fallo constitucional, del cual la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2168/2013, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0098/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere que, la resolución de recurso jerárquico impugnada, carece de objetividad y omite el cumplimiento a normativa tributaria aduanera específica conforme a los siguientes argumentos: 1. En relación al cómputo de la prescripción del ejercicio de la facultad de ejecución tributaria, se tiene que el plazo para la misma se encuentra previsto en el numeral 4 del art. 59 de la L. N° 2492, que establece el término de cuatro años y que la prescripción no será tomada desde el año siguiente al que se produjo el hecho generador, sino desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria (parág. II del art. 60 del CTB); 2. Que a la fecha no se notificó con acto alguno que dé inicio a la ejecución de la deuda tributaria y siendo que la Declaración Jurada en el presente caso la DUI, se encuentra impaga, el término de prescripción respecto a la facultad de ejecución tributaria no inicio en su cómputo, consecuentemente la facultad para la ejecución tributaria del IVA y GA de la DUI C-14070, a la fecha se encuentra pendiente de pago y no se encuentra prescrita; 3. Que el art. 59 de la L. N° 2492 fue modificado por la L. N° 291, que modifica el cómputo de la prescripción a 5 años, y en su parte pertinente al párrafo IV, señala que, la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible; 4. Respecto a la doctrina jurisprudencial en cuanto al instituto de prescripción, señala las SS.CC. Nos. 0471/2005-R de 28 de abril, 0551/2010-R de 12 de julio; 5. Señala que, el art. 59 del CTB., establece que: "prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para (...) 3. Imponer Sanciones administrativas". El citado artículo, señala los requisitos para que opere la prescripción, pues no es suficiente el mero transcurso del tiempo fijado por ley, por eso la propia norma señala como elementos integrantes el transcurso del tiempo y la inactividad del titular de la acción; al respecto el autor Carlos Morales Guillén anota que el primero es un elemento objetivo y el segundo es subjetivo" (textual), a ese fin refiere la S.C. N° 0101/2004, que resolvió declarar la constitucionalidad del art. 133 y la Disposición Transitoria Tercera del Cód. Pdto. Pen., que establece que deja de regir el plazo fatal y fijo, como único criterio para declarar la extinción de las causas (...), asimismo cita la S.C. N° 0790/2012 de 20 de agosto.

Sobre la normativa no cumplida, refiere que, al señalar la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que operó la prescripción, determinó una incorrecta apreciación del alcance legal establecido en el art. 324 de la C.P.E., el art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2014,

num. IV del art. 59 de la L. N° 2492 modificado por la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012; asimismo no consideró el reconocimiento expreso de la deuda tributaria realizada por Agencia Despachante de Aduana TRANS OCEÁNICA S.R.L., de fecha 4 de octubre de 2010, del cual se produjo la interrupción conforme el art. 61 del Código Tributario Boliviano, que el disponer la prescripción de la deuda que se debe al Estado, ocasiona un daño económico, determinación agravante a los intereses de la Aduana Nacional que representa al Estado en la obtención de tributos aduaneros ante el incumplimiento de la regularización del despacho inmediato. Asimismo transcribe la normativa legal aplicable consistente en el art. 324 de la C.P.E., art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, arts. 59, 60, 61, 62 de la L. N° 2492, arts. 6, 8 y 13 de la L. N° 1990, arts. 2, 24, 121, 131 del DS. 25870, art. 5 del DS. 27310, art. 2 de la L. N° 3092 y arts. 780 y 781 del Cód. Pdto. Civ.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2168/2013 de 2 de diciembre, consecuentemente mantener firme y subsistente el Auto Administrativo AN-CBBCI-127/2012 de 17 de septiembre, emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 191 a 198, señalando lo siguiente:

En relación al cómputo de prescripción del ejercicio de la facultad de ejecución tributaria; al respecto señala y aclara que en ningún momento la AGIT, estaría desconociendo las facultades de la Administración Tributaria Aduanera, sino que ha evidenciado conforme los fundamentos técnico-jurídicos expuestos en la resolución de recurso jerárquico, y según los arts. 59, 60, 61 y 63 de la L. N° 2492, arts. 6, 8, 10 de la L. N° 1990, que refieren al cómputo de la prescripción, debe realizarse tomando en cuenta el nacimiento y perfeccionamiento del hecho generador, que en el caso aduanero se da en el momento de la aceptación de la DUI y que de conformidad con el parág. I del art. 60 de la L. N° 2492, el cómputo de cuatro años para la determinación de la deuda tributaria comenzó a partir del 1 de enero del año siguiente a la ocurrencia del hecho generador y que los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 establecen las causas para que se suspenda o interrumpa la prescripción lo cual no aconteció en el presente caso; que el derecho, garantía, principio del debido proceso, con el que la AGIT obró, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado, en su art. 115-II, ley que tiene su aplicación preferencial de conformidad al art. 410-11, que indica que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, al respecto refiere la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 5 de junio; debido proceso que está ligada a la búsqueda del orden justo, que conforme a la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 1562/2011-R, establece la seguridad jurídica como un principio regulador de la administración de justicia.

Referente a la importación de mercancías extranjeras para el consumo y otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros, como hecho generador de la obligación tributaria aduanera; refiere que el hecho generador se dio en el momento de la aceptación de la DUI, la cual fue validada el 3 de diciembre de 2004, consecuentemente de conformidad con el parágrafo I del art. 60 de la L. N° 2492, el cómputo de 4 años para la determinación de la deuda tributaria comenzó a partir del 1 de enero de 2005 y finalizó el 31 de diciembre de 2008, por lo que al no existir actuaciones del sujeto activo que demuestren que se hubiera suspendido o interrumpido la prescripción conforme los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, se establece que la facultad de la Administración Aduanera, para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas correspondiente al IVA y GA, emergentes de la DUI C-14070 de 3 de diciembre de 2004 se encuentra prescrita, aclarando que la nota presentada por el sujeto pasivo a la Aduana el 4 de octubre de 2010, que supuestamente interrumpe la prescripción fue presentada posterior a la fecha de la prescripción, por lo que no corresponde los argumentos del demandante.

Sobre la aplicación de la L. N° 291 y 317, aclara que la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada y no se aplica al presente caso, tal cual lo establece el parág. IV del art. 59 de la L. N° 291.

Respecto a que la prescripción invocada no cumple con los requisitos establecidos en las Sentencias Constitucionales referidas; señala que, estos argumentos no fueron de conocimiento de la AGIT, que el demandante pretende incorporar elementos y argumentos nuevos, los cuales incumplen con el art. 327 num. 5), 9) del Cód. Pdto. Civ. y que bajo el principio de congruencia y preclusión no se puede corregir o salvar errores u omisiones del demandante conforme establece el art. 198-e) de la L. N° 2492, al respecto cita la Sentencia del Tribunal Supremo N° 229/2014 de 15 de septiembre.

En relación al art. 324 de la C.P.E.; refiere qué, considera que éste artículo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario es decir definida por una Ley en la Asamblea Legislativa, y que la mala aplicación de la normativa vigente, es la propia Administración Tributaria Aduanera que estaría causando indefensión al Estado, llegando al extremo de causar costos administrativos innecesarios al Estado por no aplicar de manera correcta y como se ven el presente caso, por no aplicar oportunamente la normativa que le atinge.

Por último respecto a la S.C. Plurinacional N° 0790/2012 de 20 de agosto; refiere que, es un nuevo punto que no fue observado ante la AIT, por lo que el ahora demandante no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda, a más de ello dicha sentencia establece el daño económico que puede ser cometido por un servidor público que se beneficie indebidamente con un recurso público y que en consecuencia emerge de un proceso por responsabilidad por la función pública previsto en el art. 28 y ss., de la L. N° 1178, situación que no se adecua en lo absoluto al caso concreto. Asimismo transcribe línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria, AGIT-RJ 0040/2013, y las Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia N° 396/2013 de 18 de septiembre y 510/2013 de 27 de noviembre.

II.1.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2168/2013, de 2 de diciembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Declaración jurada del valor en Aduana, de Iván Mario Villca Arevillca del 2 de diciembre de 2004, descripción de la mercancía, Máquina de Producto Dalian, año 2004, característica Máquina Industrial de Prod. en línea de cereales, cursante a fs. 13 del anexo 3.

Declaración Única de Importación con número de registro DUI C-14070 de 3 de diciembre de 2004, importador Villca Arevillca Iván Mario, máquina p/producción en línea de cereales; y Página de Información Adicional de la Declaración, el cual expresa: "La presente declaración de mercancías se tramita de conformidad al DS 25870 art. 30, se efectúa el despacho inmediato por existir una solicitud de liberación del G.A. al Viceministerio de Industria y Comercio y Exportaciones del Ministerio de Desarrollo Económico; en cumplimiento del D.S. N° 27167 de 15/09/2003; por la importación de una maquinaria completa para la producciones de cereales en línea, a tal efecto adjuntamos notas de hacienda. A la fecha por existir una urgencia en el armado de la planta en fábrica por parte de los ingenieros asiáticos que llegan para este fin; es que se solicita el despacho inmediato. Adjuntamos certificado del Ministerio de Desarrollo Económico, donde se evidencia el proceso del trámite de liberación total del G.A.", cursante de fs. 15 a 18 del anexo 1.

Nota Cite N° 0422/2010, de 4 de octubre, de la Agencia Despachante de Aduana "TRANS OCEÁNICA S.R.L.", por el que solicita a la Administradora de Aduana Interior CBBA., la cancelación de tributos aduaneros a la fecha de importación, eximiéndole la cancelación por concepto de multa y actualización de valor, toda vez que el trámite sigue en curso ante los ministerios correspondientes, causando un perjuicio a los intereses de la Industria Nacional, cursante de fs. 19 a 23 del anexo 1.

Auto Administrativo AN-CBBCI-127/2012, de 17 de septiembre, que en su parte resolutive, establece: "Primero.- Rechazar la solicitud de Prescripción planteada por el Sr. Iván Mario Villca Arevillca representante de la Empresa COTEXBO-SABROSITA, en estricta aplicación del art. 324 de la C.P.E., art. 3 parág. II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011 y las conclusiones y recomendaciones del Informe Legal AN-GRCGR-ULECR N° 212/2012 de 12 de julio", cursante de fs. 26 a 29 del anexo 1.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0098/2013 de 1 de marzo, que resuelve revocar totalmente el Auto Administrativo AN-CBBCI 127/2012 de 17 de septiembre, declarando prescritas las acciones de la administración aduanera sobre el impuesto al valor agregado IVA y el gravamen arancelario, referidos a la DUI 2004 301 C-14070 de 3 de diciembre de 2004, cursante de fs. 69 a 75 del anexo 1.

Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0727/2013 de 11 de junio, que dispuso, revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0098/2013, consecuentemente mantiene firme el Auto Administrativo AN-CBBCI-127/2012, que resolvió rechazar la solicitud de prescripción planteada por Iván Mario Villca, solo en referencia a la facultad de ejecución tributaria, prevista en el numeral 4 del parágrafo I del art. 59 de la L. N° 2492, cursante de fs. 104 a 111 del anexo 1.

Resolución N° AA-84/13 de 29 de noviembre de 2013, de Acción de Amparo Constitucional, el cual establece, conceder en parte la acción interpuesta por la Agencia Despachante de Aduana TRANS OCEÁNICA S.R.L., y deja sin efecto la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 0727/2013 de 11 de junio, debiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitir nueva resolución considerando los fundamentos del presente fallo constitucional, cursante de fs. 143 a 147 del anexo 1, confirmada mediante S.C. Plurinacional N° 1542/2014 de 25 de julio, cursante de fs. 155 a 168 del anexo 1.

Resolución de Recurso Jerárquico N° 2168/2013 de 2 de diciembre, que conforme al fundamento de la resolución de amparo y el informe técnico-jurídico AGIT-SDRJ-2168/2013, resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0098/2013 de 1 de marzo de 2013, en consecuencia revoca totalmente el Auto Administrativo AN-CBBCI-127/2012, declarando prescritas la facultad de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas correspondiente al IVA y GA, emergentes de la DUI C-14070 de 3 de diciembre de 2004, cursante de fs. 44 a 51 del anexo 4.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 199, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante a fs. 204, dúplica cursante de fs. 209 a 210, respuesta del tercero interesado Agencia Despachante de Aduanas TRANS OCEÁNICA S.R.L., cursante de fs. 94 a 99.

Concluido el trámite se decretó a fs. 212 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos del proceso y antecedentes, corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, a ese fin, se establece que el objeto de la controversia está relacionado con la supuesta interpretación equivocada de la normativa tributaria, referida al instituto jurídico de la prescripción, que hubiera efectuado la Autoridad General de impugnación tributaria al pronunciar la resolución hoy impugnada; consiguientemente, se debe determinar si la facultad de la Administración Tributaria Aduanera para la determinación de la deuda tributaria correspondiente al IVA y GA, producto de la falta de regularización del despacho inmediato, prescribió o no.

Previo a analizar la controversia, corresponde desarrollar los siguientes conceptos y normativa jurídica aplicable al presente caso, conforme a lo siguiente:

La palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, puede estar expedita por tiempo indefinido.

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59.I de la L. N° 2492 (Cód. Trib.), al establecer: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigido por el principio de seguridad jurídica y de legalidad, es así que nuestro código tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma, que determina: "I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el artículo 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Ahora bien, expuesto el concepto de prescripción, la normativa pertinente y subsumiendo estos preceptos al caso de autos, se tiene que el señor Ivan Mario Vilca Arevilca representante de la empresa COTEXBO SABROSITA, el 2 de diciembre de 2012, realizó su declaración jurada del valor en Aduana, cursante a fs. 13 del anexo 3, asimismo se desprende que el 3 de diciembre de 2004, la agencia despachante de Aduana TRANS OCEÁNICA S.R.L., registró y validó la DUI C-14070, bajo la modalidad de despacho inmediato con exención de tributos, por cuenta de su comitente, misma que fue aceptada por la Administración de Aduana Interior Cochabamba, mediante su validación en la misma fecha, cursante de fs.15 a 18 del anexo 1, perfeccionándose en este momento, el hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

Transcurrido el tiempo, el 17 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria Aduanera emitió el Auto Administrativo AN-CBBCI-127/2012 de 17 de septiembre, que resolvió rechazar la solicitud de prescripción formulada por Iván Mario Vilca, por falta de regularización de despacho inmediato.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por la normativa citada precedentemente, para el trámite de los despachos inmediatos consistentes en máquinas y aparatos para la reparación o fabricación industrial de alimentos conforme se halla descrito en la casilla 31 descripción Arancelaria de la referida DUI, en aplicación del art. 130 del RLGA, debió ser regularizada en el plazo de 10 días conforme el art. 131, que se otorga al importador, esta regularización se refiere a la obligación que tiene el importador de presentar ante la administración tributaria los documentos soporte de la DUI.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 59 y 60, parágrafo I de la L. N° 2492, el cómputo para la prescripción debe realizarse considerando el momento en que nace y se perfecciona el hecho generador, que en el presente caso se produjo el 3 de diciembre de 2004, momento en que se presentó, aceptó y validó la DUI C-14070 de 3 de diciembre, por lo que una vez efectuado el cómputo del término establecido para la prescripción conforme a las reglas dispuestas por la normativa citada, este empezó a correr el 1 de enero de 2005 y finalizó el 31 de diciembre de 2008.

En consecuencia, el Auto Administrativo AN-CBBCI-127/2012 de 17 de septiembre, notificado el 6 de noviembre de 2012 a la Agencia Despachante de Aduana TRANS OCEÁNICA S.R.L., dictada dentro de las facultades de la administración aduanera, a esa fecha, ya se encontraba prescrita, por lo que si la intención de la Administración Tributaria Aduanera era interrumpir la prescripción, debió accionar su facultad de determinación de la deuda tributaria, antes del 31 de diciembre de 2008, siendo responsabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria Aduanera, el inicio de dichas acciones dentro de los plazos pertinentes conforme la L. N° 2492; bajo ese entendimiento no resulta coherente la afirmación realizada por la demandante respecto a la nota de regularización de despacho inmediato y cancelación de tributos realizado por el comitente, el cual supuestamente interrumpiría la prescripción, razonamiento este, más aun cuando la facultad de la administración aduanera para ejecutar la deuda tributaria ya se encontraba prescrita conforme al cómputo y desarrollo expresado al exordio, lo que conlleva a deducir que no operó la interrupción a la prescripción establecida en el art. 61-b) de la L. N° 2492.

Por lo anterior, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la ratio decidendi de la resolución impugnada, se mantiene incólume, porque si bien la DUI C-14070 de 3 de diciembre de 2004, se constituye en el hecho generador de la obligación tributaria, consta en obrados, que la siguiente acción ejercida por la administración aduanera fue la emisión del Auto Administrativo AN-CBBI-127/2012 de 17 de septiembre, cuando ya se había operado la prescripción tributaria; tomando en cuenta que conforme dispone el art. 61 de la L. N° 2492, es evidente que no existió interrupción del término de la prescripción, como determinó acertadamente la autoridad demandada, en virtud al principio de legitimidad previsto en el art. 64 de la citada norma tributaria, a tiempo de resolver el recurso jerárquico dentro del proceso en sede administrativa.

Por otro lado, respecto a la aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que modifican el cómputo de la prescripción prevista por la L. N° 2492; al respecto resulta imperante señalar que, el art. 150 de la L. N° 2492, dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones, y una de ellas es precisamente, cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas. En consecuencia, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad, en razón a que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna, en tanto no se encuentre legalmente en ese momento en vigencia; intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos, que establece, que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

A ese fin, se debe señalar que, ambas leyes no pueden ser aplicadas al caso de autos, toda vez que el hecho generador resulta el 3 de diciembre de 2004, lo que lleva a determinar, que no corresponde su aplicación retroactiva, por la razón lógica, de que conforme se evidencia de los antecedentes administrativos, el hecho generador corresponde al periodo diciembre de la gestión 2004, siendo aplicable la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento de su producción o acaecimiento, es decir, el art. 59 de la L. N° 2492 (CTB), sin las modificaciones establecidas por las normas citadas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012. Así también se tiene establecido por las Sentencias Nos. 39/2016 y 47/2016 de 13 de mayo y 16 de junio de 2016, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la S.C. N° 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, respecto a la irretroactividad de la aplicación de la norma en previsión del art. 123 de la C.P.E.

En relación al daño económico al Estado y vulneración del art. 324 de la C.P.E.; si bien dicha disposición, dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, incorporado en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, debe considerarse que este daño económico puede estar relacionado con otro tipo de acciones ilícitas, incluso vinculado al art. 112 de la citada norma constitucional

En consecuencia, del análisis precedente, conforme a lo descrito por el art. 123 de la C.P.E., se establece que no existe errónea interpretación del art. 324 de la Carta Magna, del cual el art. 59 de la L. N° 2492, establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria y que si bien es cierto que fue modificado por la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 con respecto al cómputo de la prescripción, al ser el objeto de la Litis el 3 de diciembre de 2004 corresponde la aplicación del art. 59 de la L. N° 2492 y no así la aplicación de la L. N° 291, 317, 154, de forma retroactiva como refiere la Administración Aduanera.

Respecto al último agravio establecido en la presente demanda como: "la pretensión de prescripción invocada por el entonces recurrente, no cumple los requisitos establecidos en las SS.CC. Nos. 1231/2013 de 01/08/2013, 0101/2004, 0551/2010-R de 12/07/2010, 1042/2005-R de 05/09/2005".

Previo a desarrollar el mismo, resulta imperante establecer el principio de congruencia, el cual establece:

La jurisprudencia constitucional ha desarrollado el principio de la congruencia mediante la S.C. N° 1312/2003-R, de 9 de septiembre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial: "(...) resulta menester referirnos a los alcances del principio de congruencia, que cobra relevancia en cualquier naturaleza de proceso, en especial en materia penal, pues este marca el ámbito en el que la parte querellante va a aportar sus pruebas tomando como base los delitos que denuncia, como también delimita el campo de acción en el que el juzgador va a dirigir el proceso y finalmente señala también de la misma forma que en ese marco ha de asumir defensa el imputado o procesado, por el que se le haga conocer por qué delito se le está juzgando, de manera que sobre esa acusación él pueda desvirtuar la misma, alegando, proponiendo pruebas y participando en la práctica probatoria y en los debates, para lo que resulta obvio, que necesariamente debía conocer con antelación suficiente los delitos que se le acusaban, sin que la sentencia posteriormente pueda condenarle por algo de lo que antes no se acusó y respecto de lo cual consiguientemente no pudo articular su estrategia exigida, como le garantizaba la ley". "(...) ello, supone necesariamente que la acusación ha de ser precisa y clara respecto del hecho y delito por el que se formula y la sentencia ha de ser congruente con tal acusación sin introducir ningún elemento nuevo del que no hubiera existido antes posibilidad de defenderse; sin embargo, es conveniente puntualizar que ello no supone que todos los elementos contenidos en la acusación sean igualmente vinculantes para el Tribunal de Justicia, sino que sólo dos tienen eficacia delimitadora del objeto del proceso y en consecuencia capacidad para vincular al juzgador; (...) de modo que el tribunal no puede condenar por un delito distinto, ni se puede apreciar un grado de participación más grave, ni apreciar una circunstancia de agravación no pedida."; doctrina jurisprudencial que si bien ha sido expresada en un recurso de hábeas corpus y con referencia a la aplicación del citado principio en los procesos penales, es también válida para exponer los fundamentos esenciales del principio de congruencia en los procesos administrativos, pues estos, forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas.

Establecido el referente jurisprudencial anterior, en el caso de autos la administración tributaria dentro de sus alegatos en la presente demanda establece como agravio: "la pretensión de prescripción invocada por el entonces recurrente, no cumple los requisitos establecidos en las SS.CC. Nos. 1231/2013 de 01/08/2013, 0101/2004, 0551/2010-R de 12/07/2010, 1042/2005-R de 05/09/2005"; al respecto de la revisión de la demanda del recurso jerárquico cursante de fs. 79 a 82 del anexo 1, así como de la Resolución Jerárquica cursante de fs. 134 a 141 del anexo 1, se advierte que la administración tributaria no utilizó como parte de sus fundamentos y/o argumentos las sentencias aludidas, por tanto

no pueden ser sujeto de estudio y pronunciamiento por este tribunal, conforme al principio de congruencia y finalidad de los procesos contenciosos administrativos.

V. Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración aduanera, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 27, interpuesta por Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2168/2013, de 2 de diciembre.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



390

Haydeé Eliana Fernández Quevedo
c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 187 a 195 interpuesta por Haydeé Eliana Fernández Quevedo, impugnando la R.M. N° 740/2013 de 18 de noviembre (fs. 3 a 4), el memorial de contestación de fs. 220 a 226 (vía fax) y 254 a 257 en original, la réplica de fs. 261 a 265, la réplica de fs. 269 a 270, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Haydeé Eliana Fernández Quevedo, se apersonó por memorial de fs. 187 a 195, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, contra la R.M. N° 740/2013 de 18 de noviembre.

Refiere que con la promulgación de la L. N° 2027 de octubre de 1999, Ley del Estatuto del Funcionario Público, fue registrada como funcionaria de carrera N° 3262-TA-0105 por la entonces Superintendencia de Servicio Civil.

Que el Banco Central de Bolivia, realizó el proceso de selección de personal, con sujeción a la L. N° 2027, Estatuto del Funcionario Público, el D.S. N° 25749 de 20 de abril, que aprueba el Reglamento de Desarrollo parcial de la L. N° 2027, la R.S. N° 217064 de 23 de mayo de 1997 que aprueba las normas básicas de administración de personal y el reglamento del sistema de administración de personal del Banco Central de Bolivia de 11 de diciembre, aprobado mediante Resolución de Directorio N° 125/2001, marco normativo que deviene de la L. N° 1178.

Con estos antecedentes, con espíritu de superación y avalada por su experiencia profesional de varios años en el Banco Central de Bolivia, señala que se presentó en la Convocatoria Pública Externa N°29/2009, requerimiento de personal para el cargo de analista senior en sector externo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de realizar una relación de antecedentes del proceso de selección de personal efectuado por el Banco Central de Bolivia, alega que de manera sesgada e ilegal, sin considerar que la Convocatoria Pública Externa N° 29/2009, para el cargo de analista senior en sector

externo, fue publicada de acuerdo a las disposiciones legales y sin error alguno, el Director General del Servicio Civil, mediante informe de incorporación a la carrera administrativa D.G.S.C./J.F.P. y RP-CA-04/2011 de 21 de diciembre, observó que en la mencionada publicación en la Gaceta, se consignó erróneamente el 28, en lugar de 29, como número de la convocatoria pública externa, y que por esta causa, no sería posible convalidar el proceso, porque vulnera el art. 18 de la NB-SAP inc. c), desconociendo todo el proceso llevado adelante por el Banco Central de Bolivia, incurriendo en ilegalidad manifiesta, al expresar que se habría vulnerado la norma señalada.

Al respecto señala que si bien la publicación de la referida convocatoria en la gaceta, consignaba otro número (28) por un error de "typo", la convocatoria de manera clara y concreta, señala la forma de presentación de postulaciones, indicando que: "Los interesados deberán enviar a la casilla de Correos N° 3118 La Paz o presentar en Ventanilla Única de correspondencia, ubicada en planta baja del edificio principal del Banco Central de Bolivia (Calle Ayacucho esquina Mercado) en un sobre cerrado (señalando el nombre del puesto convocado) en el formulario de postulación para profesionales (2320-014) nueva versión disponible en la página web del Banco Central de Bolivia www.bcb.gov.bo (oportunidades de empleo) debidamente llenado y firmado, en función a los requerimientos de esta convocatoria, especificando el nombre del puesto convocado "analista senior en sector externo."

Manifiestó a continuación que de la transcripción realizada, se evidencia que el requisito principal era el señalamiento del puesto convocado y no así el número de la convocatoria, requisito que -afirma- no se encuentra descrito en las N.B. S.A.P., ni en la guía para proceso de selección, por lo que en ningún momento se desinformó a los postulantes con el error de número en que se incurrió en una sola de las publicaciones, aspecto que a criterio suyo, constituye una arbitrariedad y una interpretación errónea de la Dirección del Servicio Civil; criterio equivocado que fue avalado por la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero, que sin realizar ninguna valoración lógica y menos jurídica, dispuso no aprobar el proceso administrativo de selección de personal realizado por el Banco Central de Bolivia y consiguientemente, no incorporar a su persona, a la carrera administrativa mediante modalidad continua.

Señala que el art. 3 del reglamento de procedimiento de incorporación a la carrera administrativa establece las causas para la no incorporación a la carrera administrativa, sin embargo la R.M. N° 064/, no basó su contenido y alcance en las mismas; señalando al exordio, cada una de ella.

Por otro lado expresa que de acuerdo a lo establecido en el D.S. N° 26115 de 16 de marzo de 2001, que aprueba las normas básicas del sistema de administración de personal, los procesos de selección y reclutamiento de personal, son de responsabilidad exclusiva de la entidad a través de la gerencia de recursos humanos y de los funcionarios dependientes a cargo del proceso. Al respecto, señala que su persona, cumplió con todos los requisitos exigidos en la convocatoria pública Externa N° 29/2009, cuyo cumplimiento quedó reflejado en su selección al cargo de analista senior en sector externo, mismo que fue respaldado mediante la emisión de la acciones de Personal N° 051/2010 de 21 de enero "designación de servidor público periodo de prueba", y una vez concluido el periodo de prueba, en la evaluación de confirmación en la Acción de Personal N° 312/2010 de 26 de julio de ratificación en el cargo de analista senior en sector externo.

Alega que, aunque el error cometido en la publicación de la gaceta, no es atribuible a su persona, en la R.M. N° 064/2012 de 8 de febrero, se desconoce y vulnera sus derechos, a la carrera administrativa y estabilidad, inspirada en los principios de reconocimiento de mérito, evaluación y desempeño, capacidad e igualdad, establecido en el art. 7 de la L. N° 2027, Estatuto del Funcionario Público y su derecho a una fuente laboral estable en condiciones equitativas y satisfactorias, previsto en el art. 46.I de la C.P.E.; refiriendo que el Ministerio de Trabajo, no tiene base legal para negarle la incorporación a la carrera administrativa, a través de una resolución que no precisa las causales del art. 43 del reglamento de procedimiento de incorporación a la carrera administrativa, considerando inválido e insuficiente el proceso de selección al cargo mencionado.

El Banco Central de Bolivia, mediante Nota Cite BCB-GGRL-CE-2012-23 de 17 de julio, interpuso recurso extraordinario de revisión contra la R.M. N° 064/2012 de 8 de febrero, argumentando que dicha resolución fue emitida incurriendo en un error de hecho, al no haber considerado que la referida convocatoria, establecía claramente que el requisito indispensable era hacer mención al cargo convocado, y no así al número de convocatoria, aspecto que no limitó la participación de ningún postulante, por lo tanto, no se vulneraron los principios de publicidad, universalidad, transparencia e igualdad de oportunidades para todos los interesados; además que el fundamento del Ministerio de Trabajo, no constituye una causal de no convalidación del proceso del proceso que esté establecido en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal y en el Reglamento de Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa, concluyendo que no se puede dictar una resolución amparándose en una causal que no esté explícitamente prevista en las normas.

Sin embargo, pese a lo señalado, el 18 de noviembre de 2013, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, pronunció R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre que resolvió declarar inadmisibles el Recurso Extraordinario de Revisión interpuesto por el Gerente General del Banco Central de Bolivia, basando su parte expositiva, concretamente el tercer considerando cita una norma inexistente, señalando textualmente: "Que revisado el Recurso Extraordinario de Revisión se establece que el mismo ha sido interpuesto sin cumplir con los requisitos exigidos por los artículos primero y tercero de las disposiciones transitorias del reglamento de procedimiento de incorporación a la carrera administrativa...", norma inexistente porque el referido reglamento aprobado por la R.A. N° S.S.C.-002/2008 de 7 de mayo, únicamente tiene disposiciones finales y no transitorias, por lo tanto, la R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre, es ilegal, por tanto nula de pleno derecho.

En el acápite de fundamento legal, haciendo referencia al art. 9 núm. 5 de la C.P.E., señala que las RR.MM. N° 064/12 y 740/13, emitidas por el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, desconocen su derecho a acceder a un trabajo digno y estable, lo que considera ilegal e injusto, toda vez que son 26 años y 10 meses que presta servicios en el Banco Central de Bolivia, y cuenta con 53 años de edad, muy próxima a la jubilación. Más adelante, citando el art. 232 de la norma constitucional, manifiesta que los argumentos descritos tanto en el informe de incorporación a la carrera administrativa, y las RR.MM. N° 064/12 de 8 de febrero y 740/13 de 18 de noviembre, son contrarios a los principios establecidos en la norma constitucional citada.

Por otro lado, haciendo mención al art. 4 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, referido al principio de verdad material como uno de los orientadores de la actividad administrativa, alega que tanto el informe emitido por el Director General de Servicio Civil como las dos Resoluciones Ministeriales cuestionadas, no observaron este principio, bastando el error de un número para invalidar un proceso desarrollado con absoluta eficacia, economía y transparencia, sin beneficiar ni perjudicar a ningún postulante, en apego a lo establecido por el art. 9 de la L. N° 1178 y el art. 4.I del D.S. N° 23118-A de 3 de noviembre, que aprueba el Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública.

Finalmente refiere que el proceso de selección de personal para el cargo de analista senior en sector externo, emitió la Convocatoria Pública N° 29/2009, y llevó a cabo del proceso dentro del marco de la legalidad, de acuerdo a lo dispuesto por las normas básicas del sistema de administración de personal, que se encuentra respaldado por la prueba aportada al proceso que permite establecer la arbitrariedad e ilegalidad con la cual fueron emitidas las RR.MM. N° 064/2012 de 8 de febrero y 740/13 de 18 de noviembre.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y declare la nulidad de las RR.MM. N° 740/13 de 18 de noviembre y 064/2012 de 8 de febrero, y convalide el proceso de selección y reclutamiento para dotar el puesto de analista senior en sector externo y consiguiente incorporación a la carrera administrativa.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 198, se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 11 de agosto de 2014 como consta a fs. 212, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con el memorial de fs. 219 y recibida según cargo de fs. 219 vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 258, su arribo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 220 a 226 (vía fax) y 254 a 257 (original), fue providenciado a fs. 258, teniéndose apersonado a Daniel Loayza Tórrez, Iván Paco Aisallanque y William Cristian Baptista Noya, apoderados legales de Daniel Santalla Tórrez, Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, en virtud al Testimonio de Poder Especial, Amplio y Suficiente N° 480/014 de 26 de agosto (fs. 235), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de antecedentes procesales, la autoridad demandada precisó lo siguiente:

Que el Banco Central de Bolivia, emitió la convocatoria pública Externa N° 28/2009 en la gaceta oficial de convocatorias, tal como establece el párrafo segundo del num. 2, del inc. b), del parág. I del art. 18 del D.S. N° 26115 que aprueba las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, además de la publicación en otros medios, bajo el título de convocatoria Externa N° 29/2009. Empero, el inc. c) del parág. I del art. 18 de la norma citada establece que "la convocatoria Pública proporcionará información a las o los potenciales postulantes sobre el puesto a cubrir, sus objetivos, sus requisitos, el plazo de presentación, así como la norma y lugar de recepción de postulaciones", por lo que el Banco Central de Bolivia, debió haber efectuado la publicación de manera clara ya que la documentación presentada evidencia que corresponde a la Convocatoria Pública Externa N° 29/2009 y no así a la Convocatoria Pública Externa N° 28/2009 que fue anunciada en la Gaceta Oficial de Convocatorias, error que no permitió convaldar el proceso, ya que vulnera el art. 18 de la NB-SAP, inc. c), toda vez que el número de convocatoria, no corresponde al puesto a cubrir, por lo que se recomendó no aprobar el proceso administrativo de reclutamiento de personal realizado por el Banco Central de Bolivia y no incorporar a la Carrera Administrativa a la servidora pública Haydeé Eliana Fernández Quevedo; aspectos plasmados en la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero.

Que ante tal disposición, el Banco Central del Bolivia, interpuso recurso de revisión extraordinaria; empero señala que para que dicho recurso sea admitido, la institución recurrente, debió presentar documentos de valor esencial como establece el inc. a) del art. 3 de las disposiciones finales del reglamento de procedimiento de incorporación a la carrera administrativa, la fe de erratas realizada a la Convocatoria Pública Externa N° 29/2009, publicada en la Gaceta Oficial de Convocatorias, situación que no aconteció en el presente caso, demostrando con ello que la observación técnica realizada en el Informe DGSC/JFP y RP-ICA-041/2011 de 21 de diciembre de 2011, documento base para la emisión de la R.M. N° 064/2012 de 8 de febrero que resolvió no aprobar el proceso de reclutamiento y selección de personal para el cargo de analista senior en sector externo y no incorporar a la carrera administrativa a la funcionaria demandante, resolución que se encuentra plenamente fundamentada y no contraviene ninguna disposición administrativa, por lo que resulta ser falsa la afirmación de la recurrente, al señalar que su no incorporación se constituiría en un acto arbitrario, al contrario, dicha determinación emerge de un análisis técnico que tiene como base las normas vigentes de la carrera administrativa, concluyendo que el Banco Central de Bolivia no actuó de manera clara y transparente al publicar la convocatoria de forma correcta, pues la ausencia de los documentos mencionados, no permite convaldar los errores cometidos durante el desarrollo del proceso de selección, lo contrario implica desconocer el marco normativo que rige la carrera administrativa y vulnera los principios de eficiencia y eficacia que rige la función pública.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por Haydeé Eliana Fernández Quevedo, y se mantenga firme y subsistente la R.M. N° 740/2013 de 11 de noviembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 261 a 265, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 266, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 269, por providencia de fs. 271, se decretó autos para sentencia.

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

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

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

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

III.1. Que el Banco Central de Bolivia, mediante Convocatoria Pública Externa N° 029/2009 publicada en la página web de la entidad crediticia el 25 de octubre de 2009 (fs. 88 y 97 a 99), inició el proceso de reclutamiento y selección de personal para el cargo de "analista senior en sector externo", en sujeción a las normas básicas del sistema de administración de bienes y servicios.

Cumplido el proceso de evaluación, el Comité de Selección del Banco Central de Bolivia, emitió el informe DAE N° 130/2009 de 29 de diciembre (fs. 110 a 122, anexo I) dirigido a la Gerencia General, con los resultados finales, recomendando que se elija a su persona como ganadora del proceso de selección; cumpliéndose posteriormente con la remisión de toda la documentación, conforme lo dispuesto por el Reglamento de Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa.

Al respecto, la Dirección General del Servicio Civil, dependiente del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, emitió el Informe DGSC/JFP y RP-ICA 041/2011 de 21 de diciembre (fs. 66 a 73, anexo I), que sugirió no aprobar el proceso administrativo de reclutamiento y selección de personal, mismo que fue resuelto por el titular del Ministerio de Trabajo mediante R.M. N° 064/2012 de 8 de febrero y como consecuencia, la demandante no fue incorporada a la carrera administrativa bajo modalidad continua.

El referido informe de incorporación a la carrera administrativa DGSC/JFP y RP-CA-041/2011 de 21 de diciembre, suscrito por el Director General del Servicio Civil, observó que en la publicación de la convocatoria en la gaceta, se consignó erróneamente el 28 en lugar de 29 como número de convocatoria pública externa, y que por esa causa no era posible convalidar el proceso, porque vulnera el art. 18 de la NB-SAP inc. c).

El Banco Central de Bolivia, mediante nota Cite BCB-GGRL-CE-2012-23 (fs. 21 a 28, anexo I), interpuso recurso extraordinario de revisión contra la R.M. N° 064/2012 de 8 de febrero, que fue resuelto mediante R.M. N° 740/13 declarándolo inadmisibles (fs. 5 a 6, anexo I).

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, al emitir la R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre, que declaró inadmisibles el Recurso Extraordinario de Revisión interpuesto por el Banco Central de Bolivia contra la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero, que determinó no aprobar el proceso administrativo de selección de personal realizado por el Banco Central de Bolivia, mediante convocatoria pública Externa N° 29, para el cargo de analista senior en sector externo, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal y el Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución ministerial impugnada.

Que la Gerente General a.i. Del Banco Central de Bolivia, mediante nota Cite: BCB-GRH-CE-2010-159 de 2 de noviembre (fs. 85, anexo I) en cumplimiento del art. 40 del Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa, solicitó al Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, la incorporación a la carrera administrativa de seis servidores públicos, bajo la modalidad transitoria y continua de convalidación de procesos de selección, de los cuales 5 correspondían a la modalidad transitoria de convalidación de proceso de selección y uno a la modalidad continua de convalidación de procesos de selección.

Luego del análisis del proceso de selección de personal llevado a cabo por el Banco central de Bolivia, el Director General de Servicio Civil y Cooperativas, emitió el Informe de Incorporación a la Carrera Administrativa D.G.S.C./J.F.P. y RP-041/2011 de 21 de diciembre, dirigido al Ministro de Trabajo, en el que recomendó no aprobar el referido proceso y consecuentemente, no incorporar a la carrera administrativa a la funcionaria ahora demandante.

En base al informe referido, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, emitió la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero, llegando a las siguientes conclusiones: "1) La Información Institucional es considerada válida y suficiente por cumplir con lo requerido en los arts. 22 y 35 del reglamento de Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa. 2) La información del proceso reclutamiento y selección de personal realizado mediante Convocatoria Pública Externa N° 29/2009 "Analista Senior en Sector Externo" presentó observaciones que fueron atendidas mediante nota Cite: BCB-GHR-DAE-CE-2011-264 de 29 de noviembre."

Sobre las mencionadas observaciones, la R.M. N° 064/12 concluyó: "Se solicitó remitir el acta de reunión de "comité de administración de recursos humanos" N° 45/2009 de 23 de diciembre de 2009, para verificar la autorización de reconfiguración de comité de selección y además se solicitó aclarar por qué se cambiaron los miembros del comité en dos ocasiones, la institución envió el acta de reunión de "comité de administración de recursos humanos" N° 37/2009 de 21 de octubre de 2009 donde la máxima autoridad ejecutiva autoriza la reconfiguración de comité debido a que a partir de 19 de octubre de 2009, el Lic. Jonnathan Cáceres Santos, Analista de Sistema de Pagos (Representante de Gerencia General) se encontraba participando del sexto curso de sistemas de pagos y liquidación de valores en la ciudad de Madrid-España, de igual manera adjuntan acta de reunión "comité de administración de recursos humanos" N° 45/2009 de 23 de diciembre de 2009 donde la Máxima Autoridad Ejecutiva autoriza la reconfiguración del comité de selección debido a que la Lic. Elva Trujillo Infantes, Jefe del Departamento de Admisiones y Evaluación, se encontraría como Gerente de Recursos Humanos a.i. a partir de fecha 22 de diciembre de 2009. De tal forma que la observación quedó subsanada.

Se solicitó remitir la batería de preguntas y respuestas del examen técnico psicométrico y psicológico, la institución envió la batería de preguntas y respuestas del examen técnico y aclaró que el examen psicotécnico y psicológico es aplicado por un consultor externo al B.C.B., siendo de propiedad del consultor contratado las preguntas aplicadas, con lo cual quedó subsanada la observación.

La Convocatoria publicada en la Gaceta Oficial de Convocatorias tiene el N° 28/2009, siendo que la misma corresponde al N° 29/2009 se concluye que no permite convalidar el proceso, vulnerando el art. 18 de las NB-SAP inciso c) que señala: "La convocatoria proporcionará información a los potenciales postulantes sobre el puesto a cubrir..." en este caso el número de convocatoria no corresponde al puesto a cubrir".

Concluyendo finalmente que al existir dicha observación en el proceso de reclutamiento y selección de personal realizado mediante convocatoria Externa N° 29/2009 "Analista Senior en Sector Externo", no correspondía revisar la información individual de la servidora pública Fernández Quevedo Haydeé Eliana, ni tampoco incorporarla a la carrera administrativa, consecuentemente resolvió no aprobar el proceso administrativo de selección, realizado por el Banco Central de Bolivia mediante convocatoria pública Externa N° 29/2009 para el cargo de "analista senior en sector externo" y no incorporar a la carrera administrativa mediante modalidad continua de convalidación de procesos de selección a la servidora pública ahora demandante.

Objetando dicha resolución, el Banco Central de Bolivia, interpuso recurso extraordinario de revisión (fs. 21 a 28, anexo I) exponiendo como argumento central que la resolución ministerial impugnada, fue dictada incurriendo en error de hecho en los documentos incorporados al proceso. En respuesta, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, emitió la R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre, estableciendo entre sus consideraciones que el Recurso Extraordinario de Revisión fue interpuesto sin cumplir con los requisitos exigidos por los arts. 1 y 3 de la Disposiciones Transitorias del Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa, es decir, que la institución recurrente no presentó documentos sobrevinientes decisivos, de valor esencial para la aprobación de la información institucional, resolviendo por ello declarar inadmisibles los recursos interpuestos.

Ahora bien, el art. 18 de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, respecto al Proceso de Reclutamiento y Selección de Personal, en cuanto a los pasos previos para llenar una vacancia establecido en el parág. I inc. a) dispone: "La cobertura de un puesto vacante, se producirá en atención a las demandas estimadas en la Programación de Operaciones Anual, en un plazo máximo de 30 días calendario de declarado el puesto vacante, debiendo al efecto la unidad encargada de la administración de personal, verificar la disponibilidad del ítem y en coordinación con la unidad solicitante, actualizar la programación anual operativa del puesto a cubrir".

El inciso b) referente a modalidades de reclutamiento establece que este podrá ser mediante invitación directa o convocatoria pública, que a su vez podrá ser interna o externa. La convocatoria externa "...estará abierta a la participación tanto de los servidores de la entidad, como de personas ajenas a la misma, dentro y fuera del sector público. Será publicada en la gaceta oficial de convocatorias y opcionalmente en medios locales de difusión".

El inciso c) del mencionado párrafo de la norma en cuestión, respecto a la convocatoria prevé: "La convocatoria proporcionará información a los potenciales postulantes sobre el puesto a cubrir, sus objetivos, sus requisitos, el plazo de presentación, así como la forma y lugar de postulaciones".

El parág. II del artículo de referencia, continúa haciendo referencia a las etapas de la selección de personal, que comprende la evaluación, la conformación del comité de selección, el informe de resultados, la elección, nombramiento y finalmente, la posesión del funcionario ganador del proceso de reclutamiento de personal.

En ese orden, antes de establecer si la determinación del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social de rechazar el recurso extraordinario de revisión, al considerar que el Banco Central de Bolivia no presentó los documentos sobrevinientes decisivos de valor esencial para la aprobación de la información institucional referida a la convocatoria pública en cuestión, fue realizada dentro del marco que establece la

norma, corresponde remontarnos al proceso de reclutamiento de personal llevado a cabo por el Banco Central de Bolivia, para el cargo de Analista Senior en Sector Externo, que motivó la emisión de la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero.

El Banco Central de Bolivia, de acuerdo al documento de fs. 120, de viabilidad de requerimiento de personal, a través del Acta del Comité de Administración de Recursos Humanos N° 34/2009 y en base al informe DAE N° 095/2009 de 24 de septiembre, aceptó la recomendación del Comité de Selección de autorizar la emisión de la Convocatoria Pública Externa, para la dotación del puesto de analista senior en sector externo, Categoría PF-A, ítem 609, de nueva creación, para el Departamento del Sector Externo y Balanza de Pagos, dependiente de la asesoría principal de política económica, para lo cual emitió en su página web, la Convocatoria Pública Externa N° 029/2009 (fs. 97 a 99), detallando en ella, el cargo “analista senior en sector externo”, además del objetivo del puesto, las funciones principales, los requisitos habilitantes, lugar, fecha límite y forma de presentación de postulaciones, estableciendo adicionalmente como requisito, el llenado del formulario de postulación para profesionales (2320-014), nueva versión, disponible en la página web del Banco Central de Bolivia, que debía ser llenado y firmado en función a los requerimientos de esa convocatoria, especificando el nombre del puesto convocado “analista senior en sector externo”, aclarando que no serán consideradas las postulaciones que: “No presenten el formulario de postulación para profesionales (2320-014) nueva versión, debidamente llenado y firmado en función a los requerimientos de la convocatoria y respetando el formato del formulario y; no especifiquen el nombre del puesto convocado, como se especifica en la presente”.

Ahora bien, la convocatoria cuestionada fue publicada en el periódico La Razón, como consta de la documental de fs. 140; asimismo en la edición impresa de la Gaceta Oficial de Convocatorias de Bolivia (fs. 141), con idéntico tenor; empero, evidentemente, erróneamente identifica la convocatoria con el N° 028/2009 y no con el N° 029/2009, como lo hizo en el portal web del Banco Central de Bolivia, y en la publicación impresa del periódico La Razón, antes mencionados.

Sin embargo, de la lectura íntegra de la misma se evidencia que cumple a cabalidad lo establecido en el art. 18 de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, que en el inciso c) del parág. I, establece: “La convocatoria proporcionará información a los potenciales postulantes, sobre el puesto a cubrir, sus objetivos, sus requisitos, el plazo de presentación, así como la forma y lugar de recepción de postulaciones”, aspectos que, como se verificó precedentemente, están insertos con claridad en la convocatoria cuestionada. Por lo tanto, la decisión del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, de no aprobar el proceso administrativo de selección, realizado por el Banco Central de Bolivia, mediante Convocatoria Pública Externa N° 29/2009, para el cargo de Analista Senior en Sector Externo y consiguientemente, no incorporar a la Carrera Administrativa mediante modalidad continua de convalidación de proceso de selección a la servidora pública Haydeé Eliana Fernández Quevedo, únicamente por el error en el número de identificación de la convocatoria, constituye un exceso que vulnera los derechos y garantías de la demandante, causándole perjuicios, máxime, tomando en cuenta que el referido proceso de reclutamiento y selección de personal, cumplió con todas las exigencias establecidas en la Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal, y la convocatoria cuestionada, al margen del error de numeración que resulta ser intrascendente, contiene la información clara y necesaria, para que los potenciales postulantes al cargo convocado presenten sus postulaciones sin incurrir en error alguno, prueba de ello es que no existe reclamo alguno de alguien que se hubiera visto perjudicado por el error mencionado.

Al margen de lo expresado precedentemente, se evidencia de la lectura de la convocatoria tantas veces referida, que la misma, exige al postulante, la presentación del “formulario de postulación para profesionales (2320-014) nueva versión”, disponible en la página web del Banco Central de Bolivia www.bcb.gov.bo (oportunidades de empleo), debidamente llenado y firmado, en función a los requerimientos de esta convocatoria, especificando el nombre del puesto convocado “analista senior en sector externo”, lo que no da lugar a que el postulante incurra en algún tipo de confusión o error que pudiera perjudicarlo, mas al contrario, remarca el cargo al que está dirigida la convocatoria y establece los requisitos de manera clara y objetiva, por lo que la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero, carece de fundamento válido, para no aprobar el proceso administrativo de selección de personal realizado por el Banco Central de Bolivia y de no incorporar a la carrera administrativa a la demandante.

Por otro lado el art. 43 del Reglamento de Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa, establece las causales para la no incorporación a la carrera administrativa entre otras 4) Para las modalidades transitoria y continua de convalidación de procesos de selección: a) Inexistencia del acto administrativo que autorice el llamado a convocatoria pública externa para cubrir la vacancia en los casos de convalidación. b) Inexistencia de publicación de la convocatoria en la Gaceta oficial de Convocatorias para los casos de aspirantes a la carrera administrativa sujetos al num. II del art. 70 de la L. N° 2027 de 27 de octubre de 1999 del Estatuto del Funcionario Público y para incorporaciones bajo modalidad continua. c) Ausencia de documento respaldatorio de la postulación del candidato a servidor público al puesto al que fue incorporado, o presentación de documentos adulterados. d) Inexistencia de exámenes que garanticen la competencia y la transparencia del proceso de selección. e) La no adecuación de los candidatos a las exigencias del puesto. f) Evaluación insatisfactoria de confirmación en el puesto”.

Al respecto, luego de la revisión de todo lo obrado, es evidente que las causales señaladas, no se adecuan al caso en análisis, lo que constituye un aspecto más para desvirtuar las determinaciones del Ministerio de Trabajo, de no aprobar el proceso de selección de personal llevado a cabo por el Banco Central de Bolivia y de no incorporar a la demandante a la carrera administrativa.

Al margen de lo señalado, es pertinente hacer referencia al principio de trascendencia, que dentro del ámbito de las nulidades, establece que no hay nulidad sin perjuicio, es decir que únicamente es posible declarar la nulidad cuando los defectos procedimentales denunciados, provoquen un daño de tal magnitud que dejen en indefensión material a las partes y sea determinante para la decisión adoptada en el proceso, debiendo quedar claro que de haberse producido dicho defectos, en el resultado sería otro o que el vicio impida al acto cumplir con las formalidades para el cual fue establecido. En el caso presente, el error en la numeración de la convocatoria, no causó perjuicio ni indujo en error a ningún postulante al cargo referido.

Al contrario, la decisión del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, al emitir la resolución ministerial ahora impugnada, vulneró los derechos de la demandante a la carrera administrativa y por ende a la estabilidad laboral, así como del ente emisor, al no aprobar un proceso para el cual se erogó tiempo, esfuerzo humano y económico, correspondiendo la aplicación del principio de protección en favor de la funcionaria pública, ya que es evidente que a consecuencia de la anulación dispuesta por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, quedaron indefensos los intereses de la demandante.

Debe tenerse presente asimismo que en materia de nulidades, corresponde la aplicación del principio de especificidad o legalidad; es decir, que ningún acto será nulo, si la nulidad no se encuentra dispuesta por ley. En el caso de autos, como fue manifestado líneas arriba, no existe disposición alguna que determine que un error de número, que además no causó perjuicio alguno ni provocó el reclamo de ninguno de los postulantes, autorice la nulidad del proceso. Este principio debe ser aplicado asimismo en relación con el de sometimiento pleno a la ley dispuesto por el inciso c) del art. 4 de la L. Pdto. Adm., que determina: "La administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso."

Corresponde también la observancia del principio de verdad material dispuesto por el parág. I del art. 180 de la C.P.E., y por el inciso d) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, expresado a través de la S.C. N° 1662/2012 de 1 de octubre, entre otras, deber ser entendido como: "...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la norma suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal." Es decir, que en la interpretación de los hechos, debe primar la realidad, frente a formalismos o exquisites como la pretendida en el presente caso por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, lo que como se expresó además, vulnera los derechos y garantías de la postulante, ahora demandante, como también provoca perjuicio institucional al Banco Central de Bolivia al anular un proceso por algo que no solo carece de trascendencia, sino que además no se encuentra previsto en la ley como facultad de la Cartera de Estado en materia de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

Adicionalmente, de la lectura del Recurso Extraordinario de Revisión, interpuesto por el Banco Central de Bolivia ante el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social (fs. 21 a 28), se observa que la institución recurrente, argumentó de manera suficiente los motivos de la interposición del referido recurso, tendientes a reafirmar que el proceso de reclutamiento y selección de personal, fue llevado a cabo dentro del marco de las disposiciones legales en vigencia, sin vulnerar el ordenamiento administrativo, señalando que el único motivo por el que no se aprobó el proceso de selección y no se incorporó a la carrera administrativa a la funcionaria ahora demandante, obedece a un error de forma que no afecta la validez de la convocatoria y menos invalida los actos del Banco Central de Bolivia, invocando como fundamentos de derecho, el principio de eficacia, economía, eficiencia y transparencia del referido proceso.

Así expuestos los hechos, resulta entonces que la R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre, carece de motivación que sustente la determinación de rechazar el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el Banco Central de Bolivia, pues si bien, efectivamente el art. 3 de las disposiciones finales del Reglamento del Procedimiento de Incorporación Administrativa, aprobado mediante R.A. N° SSC-002/2008 de 7 de mayo, establece que el recurso extraordinario de revisión será admisible siempre que cumpliera con los siguientes requisitos: "a) Presentación de los documentos sobrevenientes decisivos y de valor esencial para la resolución administrativa", pero también establece como requisito: "c) Expresión concreta de la causa que se invocare y los fundamentos que se alegaren", en el caso presente, la R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre rechazó el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el Banco central de Bolivia, argumentando que el Gerente General de la entidad bancaria, no presentó los documentos decisivos de valor esencial para la aprobación de la información institucional.

No obstante, de la lectura del referido recurso, se evidencia que el mismo contiene argumentación clara y precisa, amparada en la normativa aplicable al caso, que refuta la decisión del Ministerio de Trabajo de no aprobar el proceso de selección y no incorporar a la funcionaria demandante a la carrera administrativa, exponiendo los motivos de hecho y derecho por los cuales el error de numeración, no constituye causal para no aprobar dicho proceso, es decir, que el memorial del recurso deducido, cumplió con lo establecido por el inc. c) del mencionado reglamento, de lo que resulta que la resolución ministerial impugnada, carece de motivación que respalde la decisión de rechazar el recurso extraordinario de revisión interpuesto por el Banco Central del Bolivia.

El Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, al emitir la resolución ministerial ahora impugnada, se limitó a efectuar una interpretación literal del inciso a) del Reglamento del Procedimiento de Incorporación Administrativa, sin tomar en cuenta que su labor es de ponderación, por lo que debió interpretar correctamente la expresión "de valor esencial para la resolución administrativa", y no limitarse a una acción mecánica y formal de rechazo.

V.2. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, al pronunciarse a través de las Resoluciones Ministeriales N° 064/12 de 8 de febrero y 740/13 de 18 de noviembre, incurrió en conculcación de normas legales, incurriendo en excesos que van en desmedro de los derechos y garantías de la demandante, sin considerar los principios de trascendencia, protección, especificidad y verdad material, de manera tal que no se ajustan a derecho; pues de lo obrado se concluye que los argumentos expuestos en la demanda desvirtúan los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

En consecuencia, corresponde revocar la resolución impugnada por la demandante.

POR TANTO: La Sala Social, Administrativa, Contenciosa y Contenciosa Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en el ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 a 781 del CPC-975, 2.1 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única

instancia declarando PROBADA la demanda de fs. 187 a 195 de obrados y en su mérito ANULA totalmente la R.M. N° 740/13 de 18 de noviembre y en su mérito la R.M. N° 064/12 de 8 de febrero; en consecuencia aprueba el proceso administrativo de selección realizado por el Banco Central de Bolivia mediante Convocatoria Pública Externa N° 29/2009 para el cargo de "Analista Senior en Sector Externo" y dispone la incorporación a la carrera administrativa mediante modalidad continua de convalidación de procesos de selección a la servidora pública, Haydeé Eliana Fernández Quevedo.

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

Se adhiere a la disidencia el magistrado, Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 3 de mayo de 2017.

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



391

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 24, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Ortiz Herrera, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 2262/2013, de 30 de diciembre, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, la contestación de fs. 30 a 37; réplica de fs. 60 a 64; dúplica a fs. 67 a 68; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que la Administración Tributaria procedió a la revisión de la información registrada en su base de datos corporativa, del contribuyente Zenón Abdón Verástegui Gutiérrez con NIT 2669515013, en tal circunstancia se evidenció que no existe constancia de presentación de éste de las Declaraciones Juradas del Formulario N° 210 impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente a los periodos fiscales 12/2017, 01/2008, 02/2008, 03/2008, 04/2008, 05/2008, 06/2008, 07/2008, 08/2008, 09/2008, 10/2008 y 12/2008, por lo que el 13 de noviembre de 2012 se emitieron las Vistas de Cargo con N° de Orden 2034471133, 2034208662, 2034208716, 2034208762, 2034208808, 2034208858, 2034208904, 2034208946, 2034208986, 2034209020, 2034209056, 2034209088 y 2034209114, la cuales fueron notificadas al contribuyente de forma personal el 15 de noviembre de 2012, con las que se intimó a presentar las declaraciones juradas extrañadas dentro de término de 30 días computables a partir de su legal notificación y al no haber presentado documentación alguna como descargo, ni cancelar las deudas determinadas dentro del referido plazo, mediante Informes: CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03300/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03288/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03289/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03290/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03291/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03292/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03293/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03294/2012 CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03295/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03296/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03297/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03298/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03299/2012, todos de 18 de diciembre de 2012, se solicitó instruir a la emisión y notificación de las resoluciones determinativas correspondientes, lo cual fue cumplido emitiéndose las mismas. Posteriormente el 09 de julio de 2013 el contribuyente presentó recurso de alzada, que fue resuelto emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1016/2013 de 14 de octubre, que revocó totalmente las Resoluciones Determinativas Nos. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00368/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0369/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./003670/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0371/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00372/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0373/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00374/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0375/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00376/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0377/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00378/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0379/2013 y CITE:

SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00380/2013, ante ello la gerencia distrital presentó recurso jerárquico, que generó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2262/2013 de 30 de diciembre de 2013, que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1. Aplicación errónea de la AGIT de la normativa legal, en cuanto los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492.

Al respecto, transcribe estos artículos e indica que la AGIT al haber dado por bien hecho la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos fiscales 12/2017, 01/2008, 02/2008, 03/2008, 04/2008, 05/2008, 06/2008, 07/2008, 08/2008, 09/2008, 10/2008, 11/2008 y 12/2008, sin tomar en cuenta que el Formulario 210 es el que debió ser presentado por el contribuyente, por lo que se atenta contra los derechos de la administración tributaria, puesto que fallar bajo la lógica de que lo importante es que el contribuyente haya cumplido con su obligación tributaria sin importar el formulario que corresponda a esa obligación, pone en riesgo y en duda el alcance y validez de las disposiciones normativas tributarias dictadas en virtud del art. 64 del Cód. Trib., puesto que si bien el contribuyente declaró sus impuestos equivocadamente en el Formulario 200, debe tomarse en cuenta que en la base de datos de corporativa que maneja la administración no existe constancia de presentación por parte del contribuyente de las declaraciones juradas del formulario N° 210 de los indicados impuestos, lo que da lugar a que si bien el contribuyente presentó las mencionadas declaraciones juradas lo hizo en formulario distinto, pudiendo realizar el trámite pertinente para resolver dicha situación y seguir el procedimiento administrativo que corresponda, pero la AGIT no puede pretender que la administración tributaria rectifique de oficio los errores en que pueda incurrir cualquier contribuyente como así indebidamente lo impone. Así mismo señala que la AGIT no consideró que a partir del primer actuado es decir la vista de cargo jamás solicitó rectificación ni llenó ningún formulario de rectificación ni presentó descargos como lo prevé el art. 78 del Cód. Trib. A continuación se refiere al art. 44 del mismo cuerpo legal sobre las circunstancias para la determinación sobre base presunta, luego al art. 28 del D.S. N° 27310 sobre las rectificatorias a favor del contribuyente, art. 34 relativo a la determinación caso especiales, finalmente el art. 5 de la RND N° 10.0024.08. Demostrando de esta manera que es correcta la determinación efectuada y explicado que el error es que existe un formulario que ya no está vigente, presentado por el contribuyente cuando ya no tenía la obligación de presentarlo.

I.2.2. Sobre la supuesta confusión que alega la AGIT.

Aclara que esa administración tributaria en ningún momento corroboró lo aseverado por el contribuyente en su recurso de alzada, es más este punto se hizo notar en el recurso jerárquico planteado, puesto que lo único que se hizo fue procesar, responder y refutar cada uno de los puntos vertidos por el contribuyente, la obligación de presentar el formulario 201 del Impuesto al Valor Agregado, no por capricho o un querer particular sino a través de disposiciones normativas conforme al art. 64 de la L. N° 2492, además que la administración tributaria cuando registro la obligación de presentación del Formulario 200 del IVA el 18 de abril de 2006, dicha obligación fue modificada en ese mismo instante a la obligación que le correspondía, es decir a la presentación del formulario 210 del IVA y en presencia del contribuyente porque su actividad principal era la de importación y exportación, conforme se evidencia de la consulta al padrón del Sistema Integrado de Recaudaciones para la Administración Tributaria SIRAT, de lo cual el contribuyente tuvo pleno conocimiento, aspecto que no tomó en cuenta la AGIT al momento de dicta la resolución ahora impugnada.

I.2.3. La AGIT deja en estado de indefensión a la administración tributaria al valorar las pruebas presentadas por el contribuyente.

Indica que, la AGIT en la resolución jerárquica impugnada valoró como prueba las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente del Formulario 200 del IVA así como un certificado de inscripción al padrón nacional de contribuyentes sin tomar en cuenta los informes que dieron lugar a la emisión de las resoluciones determinativas que concluyeron en que el contribuyente no desvirtuó la calificación preliminar de la conducta tributaria establecida en las vistas de cargo, debió demostrar que la documentación presentada en instancia de alzada fue de reciente obtención probando que la omisión de la presentación no fue por causa propia y presentarla con juramento, lo que no ocurrió, por lo que la administración tributaria en sujeción al art. 66 del Cód. Trib., determinó la obligación impositiva del contribuyente por la no presentación de las declaraciones juradas al IVA correspondientes a los periodos fiscales señalados. En suma la ARIT y la AGIT no cumplieron con los arts. 81 de la L. N° 2492 sobre la apreciación pertinencia y oportunidad, art. 6 sobre el principio de legalidad o reserva legal y art. 2 del D.S. N° 27874 sobre pruebas de reciente obtención.

La AGIT demuestra una injerencia hacia el Servicio de Impuestos Nacionales el cual por imperio del art. 2 de la L. N° 2166 es una entidad de derecho público, autárquica, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, que no se encuentra obligada a cumplir Resoluciones de la AGIT que no cuenten con el debido respaldo legal ya que se origina un inextricable precedente que rompería el orden sistémico que implica el crear una declaración jurada para un determinado sector tributario y no para otro total y completamente diferente.

I.2.4. Mal Interpretación de la Verdad Material por parte de la AGIT.

La AGIT en la resolución jerárquica impugnada señaló que en materia administrativa la garantía del debido proceso está regida por el principio de verdad material frente a la verdad formal entendida como la verdad material aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que conciden con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad y por la verdad formal que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve de sustento de las peticiones o requerimientos que se encuentran documentados, entonces lo ideal es que la verdad formal sea un reflejo de la verdad material para que exista coherencia y exactitud entre lo que se declaró por el contribuyente y los registros de la administración tributaria, lo que no siempre ocurre abriéndose así vías para rectificar los errores que cometen los contribuyentes al momento de efectuar sus declaraciones, para el caso no ocurrió aquello es decir no se solicitó la rectificación de aquellos por lo que la aplicación del principio de verdad material no supone que la administración tributaria rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas de forma equivocada y negligente por los contribuyentes.

I.2.5. Falta de motivación en la resolución de recurso jerárquico.

En relación a este punto, cita las sentencias constitucionales 0043/2005-R de 14 de enero y la 1060/2006-R sobre la debida fundamentación que debe tener toda resolución, prosigue indicando que en la Resolución Jerárquica impugnada no existe fundamentación ya que lo único que hace es indicar que el contribuyente aunque en un formulario equivocado cumplió sus obligaciones tributarias, cuyo argumento no se encuentra respaldado con ningún tipo de fundamentación jurídica.

I.2.6. Inobservancia por parte de la AGIT en cuanto al principio de incongruencia.

Para el caso la resolución jerárquica presenta agravios al aplicar de manera incongruente este principio que no viene al caso, tratando peligrosamente que se dé rienda suelta a la equivocación de estos ya sea de manera culposa o dolosa con el fin de dejar sin efecto las multas, determinación de tributos. Y la AGIT de como bien realizadas la presentación de declaraciones juradas en formularios errados.

I.2.7. Sobre el principio de oficialidad.

La AGIT injustificadamente y de manera oficiosa acepto la documentación presentada por el sujeto pasivo no siendo esta de reciente obtención, a pesar que jamás esta fue presentada ante la administración tributaria en la etapa de descargo, la AGIT se extralimito y violo el principio de oficialidad al aceptar indebidamente la prueba.

I.2.8. Legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria.

La legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria presumiendo la licitud de las operaciones realizadas por los servidores públicos de la Gerencia Distrital La Paz I del SIM, al efecto cita al art. 28-b de la L. N° 1178 sobre la presunción de licitud de las operaciones del servidor público, a continuación cita el art. 65 de la L. N° 2492 sobre la presunción de legitimidad

I.3. Petitorio.

Concluye que, por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., y solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/2262/2013 de 30 de diciembre y se mantenga firme y subsistentes las Resoluciones Determinativas dictadas para el efecto.

II. De la contestación de la demanda.

No obstante a que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2262/2013, de 21 de enero está plena y claramente respaldada, en sus fundamentos técnicos jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre el punto uno, señala que si bien el contribuyente por su actividad principal estaba obligado a presentar su Declaración Jurada del IVA en el Formulario 210 a partir del 18 de abril de 2006, conforme disponen las RND Nos. 10-0001-06 y 10-0004-06. Empero considerando la obligación señalada en el Certificado, es decir al IVA, oportunamente cumplió con la presentación del Formulario 200-IVA de los periodos fiscales diciembre de 2007 y enero a diciembre de 2008, conforme se advierte de las copias de las declaraciones juradas Form. 200, según la obligación señalada en el certificado de inscripción al padrón de contribuyentes, si bien lo efectuó en un formulario distinto, sin embargo acreditó el cumplimiento formal y material de la obligación tributaria de conformidad al art. 69 de La L. N° 2492, por lo que es correcta la interpretación de la norma.

Sobre el punto 2, indica que el mismo Padrón de Contribuyentes, demuestra que la obligación del IVA está dada por FORM 200 IVA, con alta de 18 de abril de 2006 y baja en la misma fecha, quedando vigente el Form. 210; aspecto que denota la existencia de inconsistencias entre el padrón de contribuyentes y el certificado emitido a éste, hecho que generó concisión al sujeto pasivo al momento de la presentación de las DDJJ en cuanto al uso del Formulario 200 o 210, por lo que es evidente si existe confusión.

Sobre los puntos 3 y 4, indica que como se observó correctamente las Declaraciones Juradas Form. 200 IVA se encuentran registradas en el Sistema Integrado de Recaudaciones para la Administración Tributaria (SIRAT) del cual se puede evidenciar su presentación, más cuando el art. 16-f) de la L. N° 2341 establece que las personas, en su relación con la Administración Pública, tiene derecho a no presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad pública actuante, argumento técnico legal que desvirtúa las pretensiones del demandante, recalca que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica a diferencia de los procesos civiles u ordinarios en los que el juez se constriñe a juzgar según las pruebas aportadas por las partes, lo que se denomina verdad formal. Y que en cuanto al supuesto estado de indefensión de la administración tributaria la misma doctrina constitucional ha señalado la averiguación de la verdad material, no implica un desconocimiento del derecho a la defensa de la otra parte, por lo que no existe indefensión como pretende el demandante. Por otra parte el demandante no señaló claramente en sus puntos 3 y 4 a que pruebas se refiere, cuando dice que la AGIT valoro las pruebas del contribuyente, que no formaron parte de la tramitación procesal administrativa; en tal virtud las observaciones de estos puntos son solo quejas sin fundamento.

Sobre los puntos 5, 6 y 7, indica que las observaciones del demandante son solo afirmaciones sin respaldo y por demás generales, más una cuando la resolución jerárquica impugnada identificó la existencia de inconsistencias entre el Padrón del Contribuyente y el certificado emitido, sin embargo el sujeto pasivo acreditó el cumplimiento formal y material de la obligación tributaria de conformada con el art. 69 de la L. N° 2492, además que la administración tributaria tenía la posibilidad de verificar en el sistema informático el deber formal de la presentación del Formulario 200 por el IVA de los periodos observados, por lo que la resolución jerárquica, tiene la debida motivación observando el principio de congruencia en consonancia a la jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. Plurinacional N° 0903/2012 de 22 de agosto de 2012.

Sobre el punto 8, indica que en cuanto a la legitimidad de los actos de la Administración que señalo el demandante, aclara que según los arts. 28-b) de la L. N° 1178 y 65 del Cód. Trib. Boliviano, se refiere a una presunción de legitimidad de los actos de la administración tributaria, presunción que en el proceso de impugna nación seguido ante la ARIT y la AGIT, quedo completamente desvirtuada.

II.1. Petitorio.

Indica que, en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 02262/2013, de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

La administración tributaria procedió a la revisión de la información registrada en su base de datos corporativa, del contribuyente Zenón Abdón Verástegui Gutiérrez con NIT 2669515013 de las Declaraciones Juradas del Formulario N° 210 Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los periodos fiscales 12/2017, 01/2008, 02/2008, 03/2008, 04/2008, 05/2008, 06/2008, 07/2008, 08/2008, 09/2008, 10/2008, 11/2008 y 12/2008, por lo que el 13 de noviembre de 2012 se emitieron las Vistas de Cargo con N° de Orden 2034471133, 2034208662, 2034208716, 2034208762, 2034208808, 2034208858, 2034208904, 2034208946, 2034208986, 2034209020, 2034209056, 2034209088 y 2034209114, la cuales generaron los informes: CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03300/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03288/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03289/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03290/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03291/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03292/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03293/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03294/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03295/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03296/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03297/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03298/2012, CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03299/2012, todos de 18 de diciembre de 2012, se solicitó instruir a la emisión y notificación de las resoluciones determinativas correspondientes, lo cual fue cumplido emitiéndose las mismas, correspondiendo las siguientes: CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00368/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0369/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./003670/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0371/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00372/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0373/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00374/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0375/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00376/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0377/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00378/2013, CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./0379/2013, y CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00380/2013.

Posteriormente el 09 de julio de 2013 el contribuyente presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1016/2013 de 14 de octubre, que revocó totalmente las resoluciones determinativas y dejó sin efecto la deuda tributaria establecida por el impuesto al valor agregado IVA de los periodos fiscales de diciembre de 2007, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Ante ello la Gerencia Distrital presentó Recurso Jerárquico, que generó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2262/13 de 30 de diciembre de 2013, que confirma la resolución de alzada.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pcto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 56, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 60 a 64 que reitera los fundamentos de la demanda; réplica a fs. 67 a 68 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

Concluido el trámite se decretó a fs. 89 autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-2262/2013, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto controversia radica en determinar si el contribuyente al haber presentado su declaración jurada en otro formulario diferente al asignado es pasible de las sanciones establecidas por la administración tributaria y en consecuencia la resolución jerárquica impugnada se ajusta o no a derecho.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.O.J. que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

En relación a los puntos demandados y en mérito que los mismos son reiterativos, se los sintetiza al ser repetitivos y enlazados entre ellos.

1.2.- Aplicación errónea de la AGIT de la normativa legal, en cuanto los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492. Supuesta confusión que alega la AGIT.

El art. 69 de la L. N° 2492 señala que en aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario. A su vez el art. 70 de este mismo cuerpo legal prescribe en lo referente a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre otras: 1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurrido los hechos previstos por ley como generadores de una obligación tributaria.

En ese sentido de antecedentes administrativos se evidencia que el contribuyente se inscribió el 20 de julio de 1999 y el 18 de abril de 2006 se le asignó la obligación del IVA por el FORM.200, con alta en la misma fecha. Ahora del formulario de consulta al padrón se advierte que la administración tributaria le asignó al contribuyente la obligación de presentar el Form. 210 también del IVA, pero por otro lado en la misma fecha, la administración tributaria emitió el certificado de inscripción en el cual se establece de forma expresa las obligaciones del Verástegui Gutiérrez Zenón Abdón siendo el Form. 400 IT, Form. 500 IUE y Form.200 Impuesto al Valor Agregado-Alta 18/04/2006-mensual cuyos datos se mantienen vigentes, en tanto no se les modifique, o en su caso se registre la baja de la obligación formal, poniendo énfasis que ambos documentos, tanto el Formulario de Consulta de Padrón como el certificado de inscripción en el padrón nacional de contribuyentes son documentos elaborados por el SIN con plena validez.

Bajo ese contexto, la Administración Tributaria determinó obligaciones tributarias sobre base presunta en contra del contribuyente Zenón Abdón Verástegui Gutiérrez, por haber omitido la presentación de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado IVA, por los periodos fiscales diciembre 2007, enero a diciembre 2008 en el Formulario 2010. El art. 8 del penúltimo párrafo del D.S. N° 21530 que reglamenta este impuesto, señala que las operaciones de exportación serán gravadas por dicho impuesto y conforme se evidencia de la consulta del padrón, el contribuyente tiene consignada como gran actividad el comercio mayorista siendo su actividad principal de importación y exportación, corroborado por el Certificado de Inscripción al Padrón Nacional de Contribuyentes con NIT 2669515013, por el que se observa que la obligación del IVA está dada por "FORM 200" Impuesto al Valor Agregado, con data de 18 de abril de 2006 y baja la misma fecha, quedando vigente el FORM 210, lo cual evidentemente denota la existencia de inconsistencias entre el Padrón del Contribuyente y el Certificado emitido a éste, confusión dada a tiempo de presentar su declaración Jurada en cuanto al uso del formulario 200 o 210. Si bien el contribuyente por su actividad principal estuvo obligado a presentar su Declaración Jurada del IVA en el Formulario 210 a partir del 18 de abril de 2006, conforme dispone la RND 10-0001-06, RND 10-0004-06 emitidas para el efecto, sin embargo en los hechos el contribuyente oportunamente cumplió con la presentación del Formulario 200-IVA de los periodos conforme se acredita de fs. 74 a 86 de antecedentes.

En ese sentido a pesar de que el sujeto pasivo no presentó ante la administración tributaria la declaración jurada observada, en el formulario 210, cumplió presentándolo en un formulario diferente ante la confusión de cual formulario era el correcto y si se encontraba aún vigente, cabe aclarar que más allá del formulario que haya usado el contribuyente, su contenido se lo presume como fiel reflejo de la verdad por ser manifestación de su voluntad con sus deberes fiscales bajo el principio de buena fe en favor del contribuyente o administrado, por lo que no se evidencia violación alguna a los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492, ni ilegal confusión alegada la AGIT.

3 y 4.- La AGIT deja en estado de indefensión a la Administración Tributaria al valorar las pruebas presentadas por el contribuyente. Mal interpretación de la verdad material por parte de la AGIT.

Sobre este punto el art. 97 parág. II de la L. N° 2492 referido al procedimiento determinativo en casos especiales, el cual indica que cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no presente la declaración jurada, la administración tributaria lo intimará a ello y simultáneamente notificará en unidad de acto, la vista de cargo, en el que se otorga el término de treinta días para presentar la declaración jurada o en su defecto cancele el monto presunto, para el caso el contribuyente no presentó descargó alguno ni pago el monto presunto, emitiéndose las resoluciones determinativas correspondientes. Ahora es cierto que en la fase de alzada la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, valoró las pruebas presentadas por el contribuyente en esa instancia, sin juramento de reciente obtención, sin embargo tales declaraciones juradas observadas en el Form. 200 IVA están registradas en el Sistema Integrado de Recaudo, para la Administración Tributaria (SIRAT) de lo cual se colige de su presentación y sobre todo su existencia. Entonces el administrado tiene la facultad de no presentar documentos que se encuentran en poder de la administración tributaria.

Ahora en lo referido a la verdad material entendida como la realidad de los hechos, exenta de falsedad, de malicia o engaño, de los datos del proceso y conforme se ha detallado en el punto anterior se constató frente a la verdad formal que el contribuyente realizó sus declaraciones correspondientes a los meses observados sin que ese hecho vital haya sido enervado dentro de toda la tramitación administrativa y jurisdiccional de la presente causa. Por ende no se evidencia violación alguna de indefensión de la administración tributaria ni indebida aplicación del principio de verdad material.

5, 6, 7 y 8.- En cuanto a falta de motivación en la resolución de recurso jerárquico; al principio de incongruencia; principio de oficialidad y legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria.

De la lectura de la resolución jerárquica impugnada se extrae que la misma hace una relación de hechos y fundamentos de orden legal en lo referido a cuando se inscribió el contribuyente, la asignación que se le hizo el 18 de abril de 2006 de la obligación del IVA en el FORM.200, con alta en la misma fecha, contrastado con el Formulario de Consulta al Padrón en que se advierte que la administración tributaria le asignó otra obligación de presentar el Form. 210 también del IVA, pero en la misma fecha, la Administración Tributaria emitió el Certificado de Inscripción en el cual se establece de forma expresa las obligaciones del Verástegui Gutiérrez Zenón Abdón siendo entre ellas la del Form.200 Impuesto al Valor Agregado-Alta 18/04/2006-mensual cuyos datos se mantienen vigentes, en tanto no se les modifique, o en su caso se registre la baja de la obligación formal, que tanto el formulario de consulta de padrón como el certificado de inscripción en el Padrón Nacional de contribuyentes son documentos elaborados por el SIN con plena validez, y que esta habría causado confusión al contribuyente de lo que colige que no es cierto que la misma no este motivada, ni sea incongruente o viole el principio de legalidad. Se puntualiza que la motivación no

necesariamente implica una exposición exagerada y abundante de consideraciones, citas legales y argumentos reiterativos, al contrario una debida motivación conlleva que la resolución sea concisa, clara e integre todos los puntos demandados donde la autoridad jurisdiccional o administrativa, exponga de forma clara las razones que justifican su decisión, citando las normas que sustentan su parte dispositiva en coherencia y concordancia entre la parte considerativa y la resolutive.

Además el art. 28-b) de la L. N° 1178 dispone que, se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario. A su vez el art. 65 de la L. N° 2492 establece que los actos de la administración tributaria por estar sometidos a la ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este código establezca.

En ese sentido, no se evidencia violación al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de alzada por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo y equitativo y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos, motivada y fundada en derecho

Finalmente el art. 76 de la L. N° 2492 señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en consecuencia, corresponde demostrar su pretensión sustentar su afirmación en documentación que permita establecer lo aseverado, lo que no ocurrió tanto en la fase administrativa como jurisdiccional, por lo este tribunal no puede suplir esa falencia probatoria.

En tal mérito de la revisión de antecedentes no se aprecia que la actuación de la AGIT haya incumplido la normativa acusada, como tampoco se evidencia violación alguna a principios y valores constitucionales que no sólo deben ser acusados sino demostrados. Más al contrario se aplicó el mandato constitucional del principio de verdad material, al proceder a la valoración de pruebas aportadas por las partes con la intención de conocer la realidad de los hechos por encima de las formalidades materiales producidas.

Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa fs. 16 a 24, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Ortiz Herrera, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2262/2013, de 30 de diciembre.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



392

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 49 interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes regional Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014, de 20 de enero (fs. 29 a 41), el memorial de contestación de fs. 72 a 76, la réplica de fs. 101 a 104, la dúplica de fs. 129 a 130, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la R.A. N° 03-0083-14 de 12 de febrero (fs. 42), se apersonó por memorial de fs. 43 a 49, manifestando

que al amparo de lo establecido por el art. 10 de la L. N° 212 y los arts. 778 y ss. del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por disposición del num. 2 del art. 74 de la L. N° 2492 y en mérito a la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2013 de 20 de enero.

Expresa que en 29 de agosto de 2011, el contribuyente presentó Declaraciones Juradas con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondientes al Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos enero/2008 y mayo/2008, declarando para estos periodos, el impuesto a pagar de Bs 22.563 y de Bs 12.287, con depósitos de pagos en importe cero bolivianos.

El 30 de julio de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula con los Proveídos de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012, otorgándole el plazo de 3 días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas. En la misma fecha el contribuyente realizó pago a los tributos, omitiendo la actualización e intereses. En fecha 27 de noviembre de 2012, realizó pagos de las multas por incumplimiento a deberes formales, generadas por incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa.

El 30 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó al contribuyente con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12, 25-03523-12, en los cuales se estableció que al haber realizado el contribuyente, el pago total de la deuda tributaria determinada, después de haber sido notificado con los proveídos de inicio de ejecución tributaria, adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en los art. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310, con la reducción en el 80%, otorgándole el plazo de 20 días para la presentación de descargos o en su caso efectúe los pagos.

Prosiguiendo con el trámite, en 31 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula al contribuyente con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12, ambas de 26 de diciembre, que resolvieron sancionar al contribuyente MACRO FIDALGA LTDA, al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria auto determinada, después de haber sido notificado con los Proveídos de Ejecución Tributaria (PIET's), adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista por los arts. 165 del Cód. Trib., y 42 del D.S. N° 27310.

Al respecto, el contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0774/2013, que confirmó las resoluciones sancionatorias impugnadas, lo que motivó al contribuyente a deducir recurso jerárquico, que a decir del demandante, de manera contradictoria fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014 de 20 de enero, revocando parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la determinación de la sanción por omisión de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Haciendo una transcripción textual de acápite IV.4.3 Sobre la Base imponible de la sanción y reducción de sanciones, y citando los arts. 94.II, 108, numeral 6 del Código Tributario Boliviano y art. 4 del D.S. N° 27874, refiere que el art. 27 del D.S. N° 27310, establece que cuando se presente una rectificatoria a favor del FISCO, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales y si la rectificatoria fuera presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley, como ocurre en el caso presente. Asimismo remarca que el art. 47 del Cód. Trib., establece que la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria que está constituida por tributo omitido.

Por otro lado, refiriéndose al art. 13-I-a) de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, manifiesta que toda la normativa que señala el procedimiento atinente al presente trámite llevado a cabo por la administración tributaria, fue desconocida por la AGIT, aspecto que le causa perjuicio, toda vez que de la revisión de antecedentes administrativos se puede observar que el contribuyente presentó declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado (IVA), por los periodos enero y mayo de 2008, mediante las que se auto determinó un saldo no pagado a favor del FISCO, constituyéndose dichas declaraciones, en títulos de ejecución tributaria, conforme lo establece el art. 108-6, del Cód. Trib.; aclarando que las declaraciones juradas que dieron origen a la ejecución tributaria, se constituyen en segundas rectificatorias de otras presentadas con anterioridad que fueron realizadas en dos oportunidades y dos años posteriores con relación a la declaración jurada original, siendo el contribuyente responsable por el incumplimiento de deberes formales por las rectificatorias realizadas, y tomando en cuenta que el contribuyente a través de las mencionadas declaraciones juradas, incrementó el saldo a favor del FISCO, de conformidad al art. 27.I del D.S. N° 27310, los impuestos determinados y no declarados en término, originan la multa de aplicación directa por incumplimiento a los deberes formales establecida en el parág. II del art. 162 del Cód. Trib. y en el sub numeral 2.2 del anexo de la RND10-00037-07, por cada declaración jurada rectificatoria, que asciende a 400 UFV's, que de acuerdo al art. 47 del CTB y 8 del D.S. N° 27310, constituyen parte de la deuda tributaria, normativa que a criterio suyo, también fue desconocida por la AGIT.

Por otra parte explica que si bien es cierto que existe una diferencia entre el monto determinado por el sujeto pasivo y el monto consignado en los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET's), también es cierto que existe un saldo a favor del FISCO no pagado como concepto de impuestos y periodos cuestionados, que generaron la emisión y posterior notificación de los PIET's, aspecto que tampoco fue considerado por la AGIT, realizando de manera equívoca un análisis de lo establecido en el art. 108, numeral 6 de la L. N° 2492 al establecer que el saldo deudor se entiende que es la parte del monto declarado por el sujeto pasivo no pagado y no así a la multa por incumplimiento de deberes formales que en este caso emerge de las rectificaciones que incrementan el saldo a favor del FISCO que forman parte de la deuda tributaria y no así del impuesto determinado declarado.

Sin embargo, la AGIT no tomó en cuenta lo señalado por los arts. 47 y 94 del CTB y 8 y 27 del D.S. N° 27310, tampoco el art. 13-a) de la RND 10-00037-07, que establece que las multas forman parte de la deuda tributaria, sin que medie ningún acto de la administración tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la administración tributaria, especialmente, si se toma en cuenta las rectificatorias realizadas por el contribuyente.

Refiere que conforme se muestra en el cuadro que expone, la base del cálculo utilizada por la administración tributaria al momento de iniciar el sumario contravencional e imponer la sanción por omisión de pago, se encuentra sustentada correctamente sobre el saldo a favor del fisco auto determinado en las declaraciones juradas y adeudado por el contribuyente que corresponde al tributo omitido expresado en UFV's a la fecha del vencimiento, conforme lo establece el art. 165 de la L. N° 2492, con la reducción de sanciones establecida en el parág. I, num.1 del art. 156 de la misma norma, por lo que reitera, no existe vicio en el proceso sancionador.

En resumen señala que el sujeto pasivo presentó declaraciones juradas de Form. 200, con Número de Orden 7930910733 y 7931105998 correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA), de los periodos enero/2008 y mayo/2008, declarando para estos periodos, saldo definitivo a favor del FISCO, registrando en la casilla k, "impuesto a pagar en efectivo" el importe "cero", emergente de ello, el 30 de julio de 2012, la administración tributaria, notificó los proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012, de acuerdo al num. 6) del art. 108 del Cód. Trib., otorgándole 3 días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas correspondientes. Posteriormente, el contribuyente realizó pagos el 30 de julio de 2012, referente solo al tributo omitido actualizado; y recién el 27 de noviembre de 2012, después de la actuación de la administración tributaria, el contribuyente canceló multas por incumplimiento a los deberes formales por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificadora, razón por la que una vez cancelado la totalidad del adeudo tributario omitido, se emitieron los autos de conclusión; ante lo cual, la administración tributaria el 30 de noviembre de 2012, notificó al contribuyente, con los autos iniciales de sumario contravencional, que dieron origen a las resoluciones sancionatorias, las que determinaron que la empresa contribuyente adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, imponiendo una sanción con reducción del 80% del tributo omitido, conforme lo dispuesto por el art. 156 del CTB; sin embargo, el contribuyente debió realizar el pago total de la deuda tributaria, antes de cualquier actuación de la administración tributaria, entendida esta como está establecida en los arts. 47 del CTB y 8 del D.S. N° 27310.

Empero la Autoridad General de Impugnación Tributaria, basó todo su argumento para revocar las Resoluciones Sancionatorias haciendo una forzada interpretación del art. 108-6) del Cód. Trib., en contraposición de lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma norma, toda vez que el primero hace referencia a la composición de la deuda tributaria en la que se detalla como componente de la deuda tributaria, la multa, en este caso la multa por la rectificatoria realizada por el contribuyente; y el segundo de forma puntual establece la sanción que conlleva la omisión de pago y señala una multa del 100% del monto calculado de la deuda tributaria; ratificando que si bien es cierto que el contribuyente el 30 de julio de 2012, realizó el pago del tributo omitido y los intereses antes de la notificación del Proveído de Inicio de ejecución tributaria, hasta la fecha, incrementó el saldo a favor del FISCO en dos oportunidades, generando dos multas por Incumplimiento a los deberes formales generadas por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificatoria; en fecha 27 de noviembre de 2012 realizó el pago de una multa, empero fue realizada en fecha posterior a la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria, y hasta la fecha, no pagó la multa restante.

Luego de hacer referencia a lo dispuesto en los arts. 8, 9, 70, 148, 160 y 162.I de la L. N° 2492 y los arts. 8, 9 y 40 del D.S. N° 27310; señala que en el caso presente, el contribuyente no pagó la totalidad de la deuda tributaria originada por Incremento de impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa antes de la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria, por lo que no resulta aplicable el beneficio del arrepentimiento eficaz establecido en el art. 157 de la L. N° 2492.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014 de 24 de septiembre y en consecuencia, declare firmes y subsistentes la Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12, ambas de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 51 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, la citación de la empresa Macro Fidalga LTDA., en la persona de su representante legal, disponiendo se libre provisión citatoria, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 25 de junio de 2014 como consta a fs. 66, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 67 y recibida según cargo de fs. 67 vta., disponiéndose por providencia de fs. 68, su arrimo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 72 a 76, fue providenciado a fs. 77, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 70), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Respecto a los vicios de nulidad denunciados, señala que conforme a la compulsa de antecedentes, se evidenció que el sujeto pasivo, presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos enero y mayo de 2008, mismos que rectificó en diferentes ocasiones; por lo que, al señalar el recurrente, que la controversia radica en establecer si el no pago de la multa se constituye en sanción y sobre qué base

imponible se debe sancionar, corresponde verificar en cada uno de los procesos sancionadores impugnados, si se suscitó multas por incumplimiento a deberes formales y en qué momentos fueron pagadas si fuera el caso, a efectos de establecer si correspondía la aplicación de algún beneficio previsto por ley y si la base del cálculo de la sanción por omisión de pago, fue correctamente determinada.

De acuerdo a los cuadros que expone, señala que el sujeto pasivo habría rectificado las declaraciones juradas de origen por IVA, enero y mayo de 2008, en diferentes ocasiones, incrementando sus ventas y servicios facturados y estableciendo saldo a favor del FISCO y finalmente en las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, presentadas el 29 de agosto de 2011, en la casilla (Cód. N° 996) establece el saldo definitivo a favor del FISCO de Bs 23.563 y Bs 12287, respectivamente, no obstante, en la casilla (Cód. N° 576), Impuesto a pagar en efectivo, se registra importe "Cero".

Al respecto, señala que las rectificaciones efectuadas que establecen saldo a favor del FISCO, dan lugar a la imposición de una sanción de forma directa por incumplimiento a deberes formales, que forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a lo previsto en los arts. 47 de la L. N° 2492, 8 y 27-I del D.S. N° 27310 y 13-I-a) y 24-1 de la RND N° 10-0037-07, que establece que la deuda tributaria está conformada por el tributo omitido e intereses y que las sanciones por incumplimiento de deberes formales que son de aplicación directa, forman parte de la deuda tributaria, al día siguiente de cometida la contravención.

Que en el caso presente, habiendo el sujeto pasivo incrementado el saldo a favor del FISCO a través de la presentación de declaraciones juradas rectificativas, para el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, la deuda tributaria se encuentra conformada por el tributo omitido, intereses y multas por incumplimiento de deberes formales, y a fin de establecer si corresponde el arrepentimiento eficaz o la reducción de sanciones, se debe verificar el momento en que la deuda tributaria fue pagada totalmente o si existe saldo o no pagado. En cuyo entendido se evidencia que el sujeto pasivo mediante boletas de pago presentadas el 30 de julio de 2012 a hrs. 9:41 y 9:36, efectuó el pago del impuesto determinado en las declaraciones juradas presentadas el 29 de agosto de 2011; es decir los montos de Bs 23.563 y Bs 12.287, además del mantenimiento de valor e intereses moratorios, empero los pagos no incluyen la multa por incumplimiento de deberes formales generado de forma directa para cada periodo, por el incremento del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias, concepto que se advierte, que recién fue pagado el 27 de noviembre de 2012.

Respecto a los pagos de multas por incumplimiento de deberes formales, manifiesta que la administración tributaria no las consideró a momento de establecer la sanción por omisión de pago, no obstante de cursar en antecedentes administrativos, la Boleta de Pago con N° de Orden 7937745167, correspondiente al IVA del periodo mayo de 2008; en cuanto al IVA del periodo enero de 2008, si bien no cursa en antecedentes administrativos, la boleta de pago extrañada, fue presentada por el sujeto pasivo durante el presente proceso, de cuya revisión se observó que consigna el N° de Orden del Documento de Pago 7934488466, cuando lo correcto era 7934488467, sin embargo al no haber objetado su validez por la administración tributaria, y toda vez que en el memorial de contestación al recurso de alzada, expresa que las multas por incumplimiento de deberes formales por el IVA de los periodos de enero y mayo de 2008, fueron pagadas en forma posterior a la notificación de las PIET's (30 de julio de 2012), se presume que el sujeto pasivo cumplió con el pago de las multas el 27 de noviembre de 2012 de acuerdo a las boletas referidas, en aplicación del art. 69 de la L. N° 2492, siendo obligación del ente fiscal, orientar al contribuyente a efectuar la corrección de datos, sin que ello implique desconocer el pago efectuado.

Por otro lado señala que la deuda tributaria no fue pagada en su integridad el 30 de julio de 2012 como refiere el sujeto pasivo, toda vez que en tal fecha, el pago no incluía la multa por incumplimiento de deberes formales, que conforme el art. 8 del D.S. N° 27310, formaba parte de la deuda tributaria a partir del día siguiente de su comisión, es decir, al día siguiente de la presentación de las rectificatorias presentadas el 29 de agosto de 20, multas que fueron pagadas de forma posterior a la notificación de los PIET's señalados en virtud de las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, el 30 de julio de 2012 a hrs. 15:00 y 15:04, respectivamente.

La administración tributaria, el 30 de noviembre de 2012, notificó los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03523-12 y 25-03519-12, por omisión de pago por IVA de los periodos enero y mayo de 2008, sobre el tributo omitido declarado por el contribuyente de Bs 23.563 y Bs 12.287, aplicando la base de cálculo para la sanción establecida en el num. 2 del art. 23 de la RND N° 10-0037-07, que dispone que la sanción debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, sin embargo, no se consideró que la totalidad de la deuda tributaria había sido pagada el 27 de noviembre de 2012, antes del inicio del sumario contravencional y por ende, antes de la notificación de las resoluciones sancionatorias, por lo que correspondía que se aplique la reducción de sanciones del 80% del tributo omitido de acuerdo a lo dispuesto en el num. 1 del art. 156 de la L. N° 2492, concordante con el inc. a), parág. I del art. 13 de la RND N° 10-0037-07, siendo lo correcto la determinación del 20% sobre el saldo deudor, es decir, sobre el monto establecido en las Declaraciones Juradas N° de Orden 7934488467 y 7934488484, siendo la sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, de 3.602 y 1.798 UFV's, respectivamente.

Finalmente, cita las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0621/2012, AGIT-RJ/0836/2013, AGIT-RJ/1317/2013 y AGIT-RJ/0044/2010, como línea doctrinal adoptada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/201 de 20 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 101 a 104, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 105, corriéndose traslado para la réplica; presentada la misma de fs. 129 a 130, por providencia de 131, se decretó autos para sentencia.

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

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

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

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

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la empresa Macro Fidalga Ltda., presentó el 29 de agosto de 2011, las Declaraciones Juradas con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA) de los periodos enero y mayo de 2008, declarando para estos periodos impuestos a pagar de Bs 22.563 y Bs 12.287, respectivamente, con depósitos de pagos en importe de Bs 0. (fs. 7 del anexo 3, y fs. 16 del anexo 4).

El 24 de julio de 2012, la administración tributaria emitió los proveídos de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/12 (fs. 6 del anexo III, y fs. 58 del anexo IV), que fueron notificados mediante cédula, el 30 de julio de 2012 (fs. 12 del anexo III, y fs. 12 del anexo IV), otorgándole el plazo de 3 días para el pago, bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas.

En 7 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 (fs. 24 a 25, anexo III) y 25-03523-12 (fs. 24 a 25, anexo IV), que resolvieron iniciar Sumario Contravencional contra el contribuyente Macro Fidalga Ltda., al haberse evidenciado el no pago de la deuda tributaria determinada por él mismo, mediante formulario F-200, con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondiente al impuesto al valor agregado (IVA) de los periodos enero y mayo de 2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y el art. 42 del D.S. N° 27310, sancionándole con el 100% del tributo omitido equivalente a 18.008 y 8.990 UFV's, respectivamente. Actuaciones que fueron notificadas al contribuyente el 30 de noviembre de 2012 (fs. 29, del anexo III y fs. 29 del anexo IV).

Luego de los descargos presentados por el sujeto pasivo, la administración tributaria notificó mediante cédula al contribuyente, con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985 de 26 de diciembre de 2012 (fs. 40 a 43 y 47 del anexo III y fs. 35 a 38 y 42 del anexo IV), contra las que el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0774/2013 de 28 de octubre, que confirmó las resoluciones sancionatorias impugnadas; resolución que a su vez fue objeto de impugnación mediante recurso jerárquico, que fue dilucidado mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014, que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la determinación por omisión de pago, modificando la sanción establecida en las resoluciones sancionatorias cuestionadas de 18.008 UFV's a 3.602 UFV's y de 8.990 UFV's a 1.798 UFV's, en aplicación de la reducción de sanciones, prevista en el num.1 del art. 156 de la L.N°2492, concordante con el inc. a) parág. I del art. 156 de la L. N° 2492, concordante con el inc. a), parág. I del art. 13 de la RND N° 10-0037-07, de conformidad con lo previsto en el inc. a) parág. I del art. 212 del CTB.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, al considerar que la administración tributaria debió aplicar la reducción de sanciones dispuesta en el art. 156-1 de la L. N° 2492, en concordancia con el art. 13-1-a) de la RND 10-0037-07.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

De la revisión de los antecedentes procesales se evidencia que la empresa MACRO FIDALGA LTDA., rectificó las declaraciones juradas de origen por el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, en varias oportunidades, incrementando sus ventas y servicios, con saldo a favor del FISCO. En 29 de agosto de 2011 presentó las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, en las que se estableció un saldo definitivo a favor del FISCO de Bs 23.563 y Bs 12.287.

Al respecto y de manera previa, es preciso hacer referencia a lo previsto en el art. 27 de la RND N° 10-0037-07, que sobre las rectificatorias a favor del FISCO establece: "I. Cuando se presente una rectificatoria a favor del FISCO, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales, conforme a lo establecido en el parág. II del art. 162 de la L. N° 2492. Si la rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además, la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley. II. La diferencia resultante de una rectificatoria a favor del FISCO, que hubiera sido utilizada indebidamente como crédito, será considerada como tributo omitido. El importe será calculado de acuerdo a lo establecido en el Artículo 47 de la L. N° 2492 desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del impuesto al que corresponde la declaración jurada rectificatoria. III. Cuando la rectificatoria a favor del FISCO disminuya el saldo a favor del contribuyente y éste no alcance para cubrir el "crédito IVA comprometido" para la devolución de títulos valores, la diferencia se considerará como tributo omitido y será calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de la L. N° 2492 desde el día siguiente de la fecha de vencimiento del impuesto al que corresponde la declaración jurada rectificatoria".

La misma normativa, establece en su art. 8 que: "La deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la administración tributaria y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el art. 47 de la L. N° 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria. Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la resolución determinativa, resolución sancionatoria, según corresponda o la resolución del poder judicial en el caso de delitos tributarios, excepto las sanciones de aplicación directa en los términos definidos por la L. N° 2492 las que formarán parte de la deuda tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la administración, según corresponda. En ningún caso estas multas serán base de cálculo para el pago de otras sanciones pecuniarias"

Por otra parte, el art. 162-II de la L. N° 2492, prevé: "Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de las declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria..."

Asimismo es importante hacer alusión a lo dispuesto por el art. 47 del mismo cuerpo normativo, que establece que: "Deuda tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el tributo omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en unidades de fomento a la vivienda (UFV's) y los intereses..."

Bajo este marco jurídico, queda claro que las rectificaciones efectuadas que establecen saldo a favor del FISCO, son pasibles a la imposición de una sanción por incumplimiento a deberes formales, y que forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a la normativa citada precedentemente.

En el caso presente, de la revisión de los antecedentes procesales se evidencia que la empresa Macro Fidalga Ltda., rectificó las declaraciones juradas de origen por el IVA de los periodos enero y mayo de 2008, en reiteradas oportunidades, incrementando sus ventas y servicios con saldo a favor del fisco. En fecha 29 de agosto de 2011 presentó las Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, en las que se estableció un saldo definitivo a favor del FISCO de Bs 23.563 y Bs 12.287.

Por su parte, la administración tributaria, emitió los proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012, correspondientes a la Declaraciones Juradas Rectificadoras N° 7934488467 y 7934488484, respecto al Impuesto al valor Agregado (IVA), por los montos declarados de Bs 23.563 y Bs 12.287, respectivamente, notificadas al contribuyente el 30 de julio de 2012 a horas 15:00.

Ahora bien, de fs. 18 del anexo III y 32 del anexo IV, consistentes en comprobantes de pago bancarios, efectuados el 30 de julio de 2012 a hrs., 9:41 y 9:36, se evidencia el pago efectuado por la empresa contribuyente, de Bs 47.220, correspondiente a la Declaración Jurada Rectificatoria N° 7934488467 (periodo enero/2008) y Bs 22.821, correspondiente a la Declaración Jurada Rectificatoria N° 7934488484 (periodo mayo/2008), montos que incluían el importe de la deuda, mantenimiento de valor e intereses moratorios, de acuerdo a lo detallado en la boleta de pago en efectivo, Formulario 1000, de fs. 18 del anexo III y 31 del anexo IV; empero, es evidente que los pagos efectuados, no incluían multa por incumplimiento de deberes formales, generado por el incremento del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias; sin embargo, de acuerdo a la boleta de pago de fs. 33 del anexo I, y los Formularios 1000-Boleta de Pago (En efectivo) de fs. 22 y 23 del anexo I, correspondientes al Número de Orden 7937745130 y 7937745167, se evidencia el Pago de la Multa por Incremento del Impuesto Determinado en la Declaración Jurada Rectificatoria, de los periodos enero y mayo de 2008, pago que se hizo efectivo en fecha 27 de noviembre de 2012.

Empero la administración tributaria prosiguió con el proceso sancionatorio, emitiendo los Autos de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12 de 7 de noviembre de 2012, notificados mediante cédula al contribuyente, el 30 de noviembre de 2012, resolviendo iniciar Sumario Contravencional contra el contribuyente Macro Fidalga Ltda, por haber evidenciado el no pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, mediante F-200 con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo enero y mayo de 2008, respectivamente, adecuando la conducta del contribuyente a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano y el art. 42 del D.S. N° 27310, imponiéndole la sanción del cien por cien (100%) del tributo omitido, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, a la fecha del vencimiento (20/02/2008 y 20/6/2008 respectivamente), que calculado en ese momento, equivalía a la suma de UFV's 18.008 del periodo enero/2008 y UFV's 8.990, del periodo mayo /2008, comunicando al contribuyente en el artículo tercero de la parte resolutive, que en virtud a la Reducción de sanciones prevista en el num. 1 del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano y el art. 13-I-a) de la RND. N° 10-0037-07, si realiza el pago de la deuda tributaria auto determinada y no pagada, más la multa establecida antes de la notificación con la resolución sancionatoria, podrá acogerse a la reducción del 80% del monto indicado en el artículo primero de la mencionada resolución.

Más allá aún, el ente fiscal emitió las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12 de 26 de diciembre de 2012, correspondientes a los Autos de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12, notificados al contribuyente mediante cédula, el 31 de diciembre de 2012, que resolvieron mantener la sanción impuesta al contribuyente en los Autos de Sumario Contravencional citados precedentemente.

Ahora bien, de acuerdo a todo lo expuesto, es evidente que la deuda tributaria no fue pagada íntegramente el 30 de julio de 2012, como se refirió anteriormente, toda vez que el pago efectuado en la fecha referida, solo incluía el pago por el importe de la deuda, el mantenimiento de valor y los intereses moratorios, mas no así la multa por incumplimiento de deberes formales generada por la rectificación del incremento del impuesto a favor del FISCO, que como se estableció al citar el art. 8 del D.S. N° 27310, forma parte de la deuda tributaria a partir del día siguiente de su comisión. Por otro lado, es también cierto que las multas por incumplimiento de deberes formales, que fueron canceladas el 27 de noviembre de 2012, fueron honradas de forma posterior a la notificación con Los Proveídos De Inicio De Ejecución Tributaria, el 30 de julio de 2012, pero antes de la notificación con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12, que fueron notificadas el 30 de noviembre de 2012, y mucho antes de la notificación con las Resoluciones Sancionatorias 18-0985-12 y 18-0981-12, el 31 de diciembre de 2012.

Empero, de antecedentes se observa que la administración tributaria, aplicó la base de cálculo para la sanción establecida en el num. 2 del art. 23 de la RND N° 10-0037-07, que dispone que la sanción debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, sin considerar que la deuda tributaria fue pagada el 27 de noviembre de 2012, es decir, antes de la emisión de los autos iniciales de sumario contravencional, consiguientemente, antes de la notificación con las resoluciones sancionatorias, por lo que resulta aplicable lo dispuesto por el art. 156, numeral 1 de la L. N° 2492 que respecto a la reducción de sanciones establece de manera textual: "Las sanciones pecuniarias establecidas en este código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios: 1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la resolución determinativa o Sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento."; concordante con el inc. a) del art. 13 de la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, que prevé en cuanto al régimen de incentivos lo siguiente: "I. De acuerdo con lo establecido en el art. 156 del Cód. Trib., en concordancia con el parág. IV del art. 12 del DS. N° 27874, la sanción aplicable, disminuirá en función a la oportunidad de pago de la deuda tributaria, de forma que: a) Si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la administración tributaria), del procedimiento sancionador o el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria (declaraciones juradas con inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido y expresado en UFV".

Por lo tanto, de acuerdo al marco legal precedente y los antecedentes expuestos, el contribuyente efectuó el pago del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 29 de agosto de 2011, el 30 de julio de 2012, horas antes de que la administración tributaria notificara al sujeto pasivo con los proveídos de inicio de Ejecución Tributaria N° 1403/2012 y 1407/2012 en la misma fecha, y si bien es cierto que dicho pago no constituía el pago total de lo adeudado, pues no incluía la multa por incumplimiento de deberes formales generado de forma directa para los periodos enero y mayo de 2008, por el incremento del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias, dicho concepto fue cancelado, según lo evidenciado, en 27 de noviembre de 2012, cuando aún no había sido notificado con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03519-12 y 25-03523-12, mismos que fueron notificados al contribuyente, mediante cédula, recién el 30 de noviembre de 2012, como consta de fs. 29 del anexo III y 24 del anexo IV, mucho menos con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0981-12 y 18-0985-12, que fueron notificadas el 31 de diciembre de 2012 (fs. 47, anexo III y 42, anexo IV); en ese entendido, se cumplen los presupuestos establecidos por el art. 156-1 de la L. N° 2492 y el art. 13-I de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre, citados con anterioridad, por lo que en el caso de autos, corresponde la aplicación de la reducción de sanciones del 80% del tributo omitido, y se efectúe la determinación del 20% sobre el saldo deudor, es decir, sobre el monto establecido en la Declaraciones Juradas con N° de Orden 7934488467 y 7934488484, tal como estableció la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la resolución de recurso jerárquico impugnada.

V.2. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2014 de 20 de enero, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho, en resguardo además del derecho al debido proceso; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 49, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0070/2014 de 20 de enero, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



393

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 21 a 23 interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0080/2014, de 20 de enero (fs. 2 a 9), el memorial de contestación de fs. 61 a 64, la réplica de fs. 88 a 89, la dúplica de fs. 94 a 95, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en representación de la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a la R.A. N° 03-0208-2014 de 28 de marzo (fs. 19), se apersonó por memorial de fs. 21 a 23, manifestando que al amparo de lo establecido en el art. 70 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, en concordancia con los arts. 778 y ss. del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por mandato del núm. 2 del art. de la L. N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0080/2014 de 20 de enero.

Expresa que el 15 de julio de 2008 se notificó personalmente al representante legal de la Empresa Clínica del Sur SRL., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 000849110380 de 24 de abril de 2008, haciéndole conocer de su obligación de presentar la información del Software RC-IVA (Da Vinci), agentes de retención por el periodo noviembre/2006, de sus dependientes con ingresos mayores a Bs 7.000,-

Dentro del plazo establecido en el art. 168 de la L. N° 2492, el contribuyente presentó descargos en fotocopias simples, consistentes en planilla de sueldos correspondiente a noviembre de 2006 y planilla impositiva RC-IVA del mismo periodo; documentación que luego de ser analizada, derivó en la emisión del Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVEI/INF/2013 de 28 de marzo, concluyendo que el contribuyente Clínica del Sur SRL., no presentó descargos que desvirtúen la contravención señalada en el Auto de Sumario Contravencional N° 000849110380.

El 29 de abril de 2013, la Administración Tributaria, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-016-2013, que sancionó al contribuyente con la multa de UFV 3.000,- por el periodo fiscal noviembre/2006 debido al incumplimiento del Deber Formal de Presentación de Información de Software RC-IVA (Da Vinci) en su calidad de Agente de Retención, resolución que motivó al contribuyente a interponer recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 1119/2013 que dispuso revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-016-2013 de 29 de abril, dejando sin efecto la multa de UFV 3.000,-

La administración tributaria, el 26 de noviembre de 2013, interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que motivó la emisión de la Resolución AGIT-RJ 0080/2014 de 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que confirmó la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0080/2014, viola el principio de legalidad y de jerarquía constitucional previsto en el art. 410 de la Constitución Política del Estado y citando un fragmento de la resolución impugnada en la que deja sin efecto por prescripción, la multa impuesta de UFV 3.000,- por incumplimiento de deberes formales, contenida en el Resolución Sancionatoria N° 18-016-2013 de 29 de abril de 2013, refiere que al respecto corresponde considerar que el art. 324 de la Constitución Política del Estado determina que la deudas por daño económico al Estado, no prescriben; que en ese entendido, siendo que la Carta Magna constituye la Norma Suprema del ordenamiento jurídico del Estado, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 410 y que de conformidad con lo determinado por el art. 5 de la L. N° 2492, se constituye en la primera fuente del derecho tributario.

Que la norma constitucional debe ser considerada por todos y que si bien es cierto que la prescripción se constituye en el modo de extinguir el derecho a perseguir y recuperar los dineros adeudados por el contribuyente, no es menos cierto que de conformidad con la norma constitucional citada, dicho beneficio, deja de operar cuando las deudas afecten al Estado.

Señala que en el caso presente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a tiempo de emitir la resolución ahora impugnada, en desconocimiento de las disposiciones antes citadas, determinó dejar sin efecto la multa impuesta, equivalente a UFV 3.000,- por incumplimiento de deberes formales, contenida en la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013 de 29 de abril, sin considerar que las deudas por daño económico al Estado son imprescriptibles y lo que se pretende al sancionar al contribuyente, es restablecer el orden que la ley propugna, aspecto que tampoco fue observado por la autoridad jerárquica, lo que constituye violación del principio de legalidad previsto en el art. 116-II de la C.P.E., aludiendo además al art. 4-c), lo que implica –refiere– que las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar sometidas a la ley, pero no ocurrió en el presente caso, y por otro lado, al ser la Constitución Política del Estado, la norma suprema del ordenamiento jurídico, tal como determina el art. 410-II de la misma, es evidente que al no considerar lo dispuesto por su art. 324 y declarar la prescripción de la multa impuesta por la administración tributaria, sobrepasando lo dispuesto por el artículo citado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, incurrió en vulneración del principio de supremacía constitucional, toda vez que es la Constitución la que debe ser aplicada por encima de cualquier otra norma.

Finaliza citando el art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio, respecto al ejercicio de la potestad tributaria y el art. 1502 del Cód. Civ. en cuanto a las excepciones de la prescripción; asimismo, invoca la Sentencia N° 211/2011 de 5 de julio, emitida por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0080/2014 de 20 de enero y en consecuencia, declare firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013

II. De la contestación a la demanda

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

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como tercero interesado la Clínica del Sur SRL., se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria. Asimismo, en cumplimiento del art. 79 del Código Procesal Civil, se dispuso la notificación del Procurador General del Estado mediante provisión compulsoria, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 13 de agosto de 2014 como consta a fs. 43, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 44 y recibida según cargo de fs. 44 vuelta; asimismo la notificación al Procurador General del Estado, efectuada el 14 de agosto de 2014, según diligencia de fs. 54, fue devuelta la provisión compulsoria como consta en la nota de fs. 55, y recibida según cargo de fs. 55 vta.; disponiéndose por providencia de fs. 56, el arrimo de ambas notificaciones al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 61 a 64, fue providenciado a fs. 58, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Que respecto a los argumentos vertidos en la demanda, y de los antecedentes administrativos, se puede evidenciar que la administración tributaria inició sumario contravencional contra la Clínica del Sur SRL., con el Auto de Sumario Contravencional N° 849110380 de 24 de abril de 2008, al haberse constatado el incumplimiento en la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención, correspondiente al periodo fiscal noviembre/2006. Luego de la valoración de los descargos presentados por el contribuyente, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013, notificada de forma personal al representante legal de la empresa, el 18 de julio de 2013, sancionándole con la multa de UFV 3.000,- en previsión del art. 162 de la L. N° 2492 y el sub num. 4.9, num. 4, parág. II, art. 1 de la RND N°10-0030-11, que fue aplicada de forma retroactiva, en virtud del art. 150 de la citada Ley.

Refiere que la contravención sancionada por la administración tributaria en la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013, surgió por el incumplimiento del deber formal de remisión del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, por el periodo noviembre/2006, correspondiendo aplicar el término de prescripción de 4 años establecido en la L. N° 2492, conforme disponen los arts. 59, núm. 3 y 154-I de la referida normativa, cuyo cómputo en virtud del art. 60-I de la misma Ley, se inició en enero de 2007, concluyendo el 31 de diciembre de 2010, en otras palabras, las acciones de la administración tributaria para imponer sanciones administrativas, sucedidas en el periodo noviembre de 2006, prescribieron el 31 de diciembre de 2010, sin que durante dicho término el SIN hubiera ejercitado sus facultades sancionadoras, toda vez que la mencionada resolución sancionatoria, emitida el 29 de abril de 2013, fue notificada el 18 de julio de 2013, cuando sus facultades para imponer sanciones, ya habían prescrito.

Respecto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. que dispone la imprescriptibilidad de la deudas por daño económico al Estado, manifiesta que la interpretación de dicha disposición, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación, sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa.

Finaliza citando la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, contenida en las resoluciones AGIT-RJ/0438/2013, AGIT-RJ-0094/201, AGIT-RJ-0096/2014, AGIT-RJ/1843/2013, AGIT-RJ/1785/2013 Y AGIT-RJ/0193/2014; además invoca como jurisprudencia, el Auto Supremo N° 276/2012 de 15 de noviembre.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO La Paz) del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0080/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 88 a 89, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 90, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 94 a 95, por providencia de 96, se decretó autos para sentencia.

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

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

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

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

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que la administración tributaria inició sumario contravencional contra la Clínica del Sur, a través del Auto de Sumario Contravencional N° 000849110380 de 24 de abril de 2008, por incumplimiento en la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención, correspondiente al periodo fiscal noviembre/2006, por encontrarse su conducta prevista como Incumplimiento al deber formal de Información previsto en el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, cuya sanción asciende al equivalente de UFV 5.000,- actuado que fue notificado al contribuyente el 15 de julio de 2008 (fs. 2, anexo II).

En 29 de abril de 2013, la administración tributaria, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013 (fs. 26 a 28, anexo II), que dispuso sancionar al contribuyente Clínica del Sur SRL., con la multa de UFV 3.000,- por no haber presentado la información consolidada del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención, correspondiente al periodo noviembre/2006, en los plazos, medios y formas establecidas en la normativa específica, acomodando su conducta en la contravención de Incumplimiento a Deberes Formales; resolución con la que el contribuyente fue notificado el 18 de julio de 2013 (fs. 29, anexo II).

En desacuerdo con la determinación asumida por la administración tributaria, el representante legal de la empresa sancionada, interpuso recurso de alzada, argumentando entre otros aspectos, la prescripción de las acciones de la administración tributaria para imponer sanciones administrativas en el presente caso. Al respecto, la Autoridad de Impugnación Regional Tributaria, se pronunció mediante la Resolución ARIT-LP/RA 1119/2013 de 4 de noviembre, que dispuso revocar totalmente la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013 de 29 de abril, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto consiguientemente la multa de UFV 3.000,-

En virtud de lo anterior, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dedujo recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0080/2014 de 20 de enero, que resolvió confirmar la resolución impugnada

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el objeto de la controversia está relacionado con la supuesta interpretación errónea del art. 324 de la C.P.E., con referencia al instituto

jurídico de la prescripción, que hubiera efectuado la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada; consiguientemente, se debe determinar si la facultad de la Administración Tributaria Aduanera para imponer sanciones administrativas, efectivamente prescribió.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. sobre imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, esta disposición constitucional es aplicable sólo para las deudas por contratos bilaterales que generan ingresos extraordinarios a favor del Estado y no así a los ingresos coactivos como son las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese mismo entendido la sala plena de este tribunal emitió el A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, señala que: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso".

En ese contexto, el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano, señala que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño causado", de lo que se concluye que en el ejercicio de la función pública, los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares pueden ser sujetos de responsabilidad civil cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado.

En materia de recaudación de tributos el parág. I del art. 9 de la L. N° 2492, señala que son: "...las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines." Es decir, que la deuda tributaria, de acuerdo a la previsión del art. 47 de la misma disposición legal, es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y está constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan y los intereses. Asimismo, la propia norma tributaria, prevé los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción establecido por la propia norma en el art. 154 del CTB.

Aclarado este punto de controversia en sentido que el art. 324 de la C.P.E. debe ser entendido con relación a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes de daño patrimonial, no así por deudas tributarias, corresponde referirnos específicamente al tema de la prescripción y si esta fue correctamente aplicada en el caso presente por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, y confirmada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Previamente es preciso señalar que, la palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos la responsabilidad de cumplir la obligación, ni la acción de la administración de justicia puede estar expedita por tiempo indefinido.

Bajo el mismo entendido este tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar".

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59-I de la L. N° 2492, al establecer: "Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigida por el principio de seguridad jurídica, es así que nuestro Código Tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada

norma, que determina: "1...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el artículo 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Expuesta la norma pertinente y subsumiendo estos preceptos al caso de autos, se tiene que la administración tributaria inició sumario contravencional contra la Clínica del Sur SRL., con el Auto de Sumario Contravencional N° 849110380 de 24 de abril de 2008, por incumplimiento en la presentación de la información del Software RC-IVA (Da Vinci) agente de retención, correspondiente al periodo noviembre/2006, con el que fue notificado en forma personal el representante legal de la entidad ahora demandante el 15 de julio de 2008.

Transcurrido el tiempo, con precisión el 29 de abril de 2013, la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013 de 29 de abril, que fue notificada en forma personal al representante legal de la Clínica del Sur SRL., el 18 de julio de 2013, actuación que establecía una multa de UFV 3.000,- por incumplimiento de deberes formales, en previsión del art. 162 de la L. N° 2492, sub num. 4.9, num. 4, parág. II, art. 1 de la RND N° 10-0030-11, de forma retroactiva en virtud al art. 150 del Cód. Trib. Boliviano.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el art. 59 y 60, parág. I de la L. N° 2492, citados precedentemente, el cómputo para la prescripción debe realizarse considerando el momento en que nace y se perfecciona el hecho generador, que en la especie se produjo en el mes de noviembre de 2006, toda vez que ese es el periodo por el que la administración tributaria acusa a la Clínica del Sur SRL., de incumplimiento del deber formal de remisión del Software RC-IVA (Da Vinci) Agentes de Retención; por lo que una vez efectuado el cómputo del término establecido para la prescripción conforme a las reglas dispuestas por la normativa citada, este empezó a correr el 1 de enero de 2007 y finalizó el 31 de diciembre de 2010.

En consecuencia, la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013 de 29 de abril de 2013, fue emitida fuera del plazo que la administración tributaria tenía para imponer sanciones administrativas, que a esa fecha, ya se encontraba prescrita, por lo que si la intención de la administración tributaria era interrumpir la prescripción, debió accionar sus facultades tributarias, antes del 31 de diciembre de 2010, siendo responsabilidad de los funcionarios de la administración tributaria, el inicio de dichas acciones dentro de los plazos pertinentes.

Por lo anterior, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la ratio decidendi de la resolución impugnada, se mantienen incólumes, porque si bien el periodo noviembre/2006 se constituye en el hecho generador de la obligación tributaria, consta en obrados, que la acción ejercida por la Administración Tributaria a través de la Resolución Sancionatoria N° 18-0162-2013 de 29 de abril, notificada al sujeto pasivo el 18 de julio de 2013, cuando ya se había operado la prescripción tributaria; tomando en cuenta que conforme dispone el art. 61 de la L. N° 2492, es evidente que no existió interrupción del término de la prescripción, como determinó acertadamente la autoridad demandada, en virtud al principio de legitimidad previsto en el art. 64 de la citada norma tributaria, a tiempo de resolver el recurso jerárquico dentro del proceso en sede administrativa.

V. Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La sala plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativos, y artículo 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia, declarando IMPROBADA la demanda de fs. 21 a 23 de obrados, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz, del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0080/2014 de 20 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



394

Constructora y Consultora Aquino c/ Ministerio de la Presidencia del Estado Plurinacional de Bolivia
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 276 a 284, interpuesta por la Constructora y Consultora Aquino, representada por su propietaria Roxana Cynthia Aquino Cantuta, contra el Ministerio de la Presidencia del Estado Plurinacional de Bolivia, representado por Juan Ramón Quintana Taborga en su condición de Ministro de la Presidencia; solicita revocatoria de la efectiva resolución del contrato signada como M.P. UPRE 4543/2013 de 31 de julio; la contestación de fs. 453 a 460; los antecedentes del proceso; y.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante, señala que se emitió la Resolución efectiva del contrato signada con Cite M.P. UPRE 4543/2013 de 31 de julio, a lo que interpuso conforme a procedimiento los Recursos de Revocatoria y Jerárquico de 8 de agosto y 18 de septiembre de 2013, mismas que no fueron respondidas, habiendo operado el silencio administrativo negativo de conformidad a los Arts. 65 de la L. N° 2341 y 125 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, razón por la que se encuentra motivado a presentar el presente recurso.

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

En esta parte, bajo el epígrafe de la impugnación a la intención de resolución de contrato y su acto de notificación el demandante manifiesta que, la notificación de esta intención debe sujetarse al art. 33 en su parág. III de la L. N° 2341, es decir que la administración pública notificará a los interesados todas las resoluciones y actos definitivos que afecten sus derechos subjetivos o intereses legítimos. En tal merito se debió respetar el plazo de notificación de 5 días a partir de la fecha en que el acto fue dictado, lo que no se evidencia de los antecedentes del proceso pues la R.A. N° R.C.D./AD/002/2013 es emitida el 10 de junio de 2013, pasa por el notario de gobierno el 2 de julio de 2013 para ser finalmente notificada el 8 de julio, es decir 28 días calendarios posteriores a la emisión del acto lo que torna nula la notificación y automáticamente vicia de nulidad la referida intención de resolución de contrato. a continuación indica que tal acto más allá de que fue calificada por la administración como preparatorio o de mero trámite en la resolución de contrato cite M.P. UPRE 4543/2013 de 31 de julio, omitió la salvedad del art. 57 de la L. N° 2341 de interponer los recursos que la ley franquea cuando existe la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzca indefensión, ambas circunstancias denunciadas en la carta notariada de 10 de julio de 2013, que pidió la revocatoria de la intención de resolución de contrato.

Bajo el título de nulidad del acto administrativo resolución de contrato Cite M.P. UPRE 4543/2013 de 31 de julio, señala que la referida resolución ingresó dentro de la causal contenida en el art. 35 parág. I-a) de la L. N° 2341 al haber sido emitida por autoridad administrativa sin competencia por razón de materia o de territorio ya que no existe ni siquiera la identificación de la Autoridad Administrativa que la emite a más de una firma o grafismo desconociendo quien la emitió o a quien pudiese corresponder o a cualquier tercero sin competencia por lo que incurre en la causal de nulidad comprendida en el inc. d) del art 35 de la L. N° 2341, ya que es contraria a la constitución política del estado y vulnera el derecho constitucional al debido proceso y defensa al dejar en indefensión al administrado quien desconoce el emisor de dicho acto.

Como nuevo título el demandante, interpone recurso de revocatoria a la R.A. N° RCD/AD/002/2013 de 10 de junio de 2013, para lo cual señala que dicho acto administrativo ahora impugnado carece de fundamento, en vista de que solo se basa en el punto 7 de tal Resolución, únicamente en la reiteración de forma resumida del fundamento de la Intención de Resolución de Contrato sin que se haya considerado los argumentos expuestos en la respuesta por parte del ahora demandante del 10 de julio de 2013.

A continuación en este mismo título se refiere a la causal contemplada en la cláusula vigésima primera 21.2.1 inc. f) del contrato e indica que sobre el retraso o demora al cronograma de actividades fue justificada en vista de que tal retraso no fue atribuible a la empresa contratista sino en primera instancia a que el terreno no fue entregado en su totalidad para la ejecución normal de la obra, existieron de forma recurrente paros y movilizaciones sociales que impedían el normal desarrollo de actividades y las condiciones climáticas impidieron la ejecución de estas, aspecto que se encuentra detallado en el Informe Técnico adjunto, acreditadas también en el libro de órdenes con informes del SENAMI, así como reportes de prensa que demuestran que tal retraso no fue ocasionado por el contratista sino por razones que escapan a sus posibilidades al margen que se puso en conocimiento de la Entidad contratante y Supervisión estos actos que provocaron la demora.

Luego se refiere a la causal contemplada en la cláusula vigésima primera num. 21.2.1 inc. g), manifiesta que es maliciosa la actitud tomada por la entidad contratante que pretendió terminar la relación contractual alegando una totalidad de razones invalidas como la de negligencia reiterada por tres veces, toda vez que de la Intención de la resolución del contrato, esta señala que existe dos llamadas de atención la primera de 10 de abril de 2013 y la segunda de 02 de mayo de 2013, no existiendo una tercera llamada de atención, imprescindible para la

emisión de la referida Intención de Resolución. Sin embargo en la posterior resolución de contrato, se agregó una supuesta nueva causal no contemplada en su predecesora, cuando se señala un supuesto incumplimiento de fecha 22 de julio de 2013, adición extemporánea no permitida por el contrato que vulnera el debido proceso y a la defensa del contratista ya que no hubo una formal llamada de atención como obliga el contrato, de contrario habiendo representado como contratista a la Llamada de Atención N° 1.

Por otra parte el demandante manifiesta que la entidad administrativa de forma equivocada indicó que en la obra no se encontraría el personal propuesto por la empresa, aseveración falsa puesto que no existiría documento alguno que acredite personal ofertado por la Empresa Aquino, segundo que existe por parte de la Empresa un retraso del 52% con relación al cronograma de actividades ya que debió haberse ejecutado un 85,6% y que sería imposible que concluya la obra hasta el 8 de agosto de 2013, plazo en el que vencerían los 220 días calendario otorgados en el contrato puesto que hubo una aprobación de orden de cambio la N° 1, que amplió el plazo en 30 días calendario.

Solicita se revise el libro de órdenes donde se evidencia infinidad de decisiones contradictorias por parte de supervisión de la obra durante la ejecución de esta y que la Empresa demandante a fin de no entorpecer su relación con esta sobrellevo las mismas decisiones que fueron modificadas o revocadas posteriormente y/o nuevamente dispuestas, que le ocasionaron perjuicio económico material y personal.

Bajo el título de vulneración al debido proceso por falta de requisitos de la fundamentación, señala que es la Resolución N° 012/2013 de 26 de febrero (a decir del demandante como 26 de febrero de 2012), que genera la presente acción e incurre en las mismas vulneraciones a la ley y a derechos constitucionales en vista de que tampoco se notificó la Resolución dentro del término establecido en el art. 33 parág. III de la L. N° 2341, pues tiene una fecha errada, lo que imposibilita conocer cuándo fue emitida además que fue intervenida por notario de fe pública el primero de marzo de 2013, pudiéndose aducir dicho error de forma intencional tal como actuó la administración durante toda la relación contractual con el fin de que los plazos procesales para la interposición del presente recurso se tengan por caducas, y que no existe la posibilidad de acreditar este extremo ya que se evidenciará que la resolución que en original se presenta carece de la correspondiente nota de diligenciamiento o notificación que nuevamente vulnera el derecho al debido proceso y a la defensa.

Finalmente, señala que le corresponde los daños y perjuicios ya que con la Resolución de Contrato se ha visto con daño emergente al privársele de concluir la obra con el pago total del contrato así como se quedaron planillas de pago sin ser aprobadas y canceladas pese a que la Entidad contratista llevo a cabo los trabajos encontrándose sin pago los mismos, se debe agregar que las pólizas de garantías se encuentran retenidas en la entidad aseguradora sin poder hacer uso de los montos contenidas en las mismas pese a encontrarse el contrato resuelto, lo que genera un lucro cesante al no poder disponer dichos montos para su actividad laboral.

Petitorio.

Por lo señalado, pide se admita su demanda se corra en traslado al demandado y se declare probada la misma.

La referida demanda fue subsanada mediante memorial de fs. 288, que adecuo la misma a lo previsto por el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., aclarando que se trata de una demanda contenciosa ya que resuelto el contrato por razones no contempladas en la misma se interpuso recursos de revocatoria y jerárquico sin respuesta alguna a ambos, operando el silencio administrativo negativo por lo cual se acudió a esta vía.

II. De la contestación a la demanda.

Mediante memorial de 10 de octubre de 2014 en copias de fax de fs. 197 a 213, el Jefe de Unidad de Gestión Jurídica del Ministerio de la Presidencia interpone excepciones previas, reservándose su consideración por este tribunal, cuando se presente el original de los mismos, y se acredite la personería del representante. A continuación mediante memorial de 21 de octubre de 2014 se subsanó aquello. Posteriormente mediante memorial recibido el 27 de octubre de 2014 en facsímil cursante de fs. 358 a 372, se respondió a la demanda, la cual fue presentada en original el 30 de octubre de 2014, cursante de fs. 453 a 460 que mereció el Auto cursante a fs. 471 que muto lo referido a la admisión de las excepciones previas planteadas por haberlas hecho de manera extemporánea por lo tanto rechazando su admisión. Sobre el memorial de respuesta a la demanda dispuso no ha lugar a la admisión de esta por estar planteada de forma extemporánea y dispuso a continuación autos para sentencia.

Con carácter previo cabe señalar que el demandante interpuso su acción como Contencioso Administrativo, que fue observada por el magistrado tramitador mediante auto de fs. 286 que pidió adecue su demanda en función del art. 775 o 778 del Cód. Pdto. Civ., por lo que en merito a ello el demandante mediante escrito de fs. 288 subsanó lo observado aclarando que se trata de una demanda contenciosa.

Al respecto se aclara que el proceso contencioso, procede para resolver las causas contenciosas que resultaren de los contratos, negociaciones y concesiones del Gobierno Central, y demás instituciones públicas o privadas que cumplan roles de administración pública a nivel nacional (art. 2 núm.1) L. N° 620). Siendo pertinente precisar que toda controversia emergente de un contrato administrativo, debe dilucidarse imperativamente vía proceso especial, denominado en este caso "contencioso", salvo disposición legal especial y que taxativamente disponga lo contrario. Complementando, el profesor Mariano Gomes Gonzales establece que los contratos administrativos: "...son todos aquellos contratos en que intervienen la administración, legalmente representada y tienen por objeto la ejecución de una obra o servicio público ya sea en interés general o del Estado de la Provincia o Municipio". A su vez el art. 47 de la art. 11 prevé: "...son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza".

Por las características propias de un contrato administrativo, no es viable que las controversias emergentes de una relación contractual, sean resueltas en la vía civil u otra, sino mediante un proceso especial, como es el proceso "contencioso", conforme se asumió en los AA.SS. Nos. 281/2012 y 286/2012, citados por el Dictamen N° 06/2014, emitido por la Procuraduría General del Estado Plurinacional. La amplitud de este proceso, hace que a consecuencia de los hechos controvertidos expuestos tanto por la parte actora, como demandada, pueda ser tramitado como proceso contencioso de derecho o de hecho, posibilidad que no existe en una demanda "contencioso administrativa", que es también consecuencia lógica de su naturaleza procesal....

En ese sentido se debió tramitar el proceso conforme las reglas establecidas a partir del art. 775 a 777 de este mismo cuerpo legal, sin embargo de la revisión del expediente se evidencia que en el desarrollo del proceso contencioso, no se dio cumplimiento al procedimiento contemplado por el art. 777 del repetido procedimiento civil que, dispone que el trámite y resolución de la causa se sujetará a lo previsto para el proceso ordinario de hecho o de puro derecho, según la naturaleza del asunto, norma concordante con el art. 316 de la misma norma que ordena que todo asunto contencioso que no esté sometido a trámite especial se sustanciará y resolverá en proceso ordinario. A su vez el art. 354 de éste mismo cuerpo legal se refiriere a la clasificación del proceso en ordinario de hecho o de derecho, para lo cual regla que con el escrito de contestación a la demanda o a la reconvención en su caso o en rebeldía, el juez abrirá plazo de prueba siempre que se hubiera alegado hechos contradictorios que deban ser probados. O en su defecto si resultare de puro derecho se correrán nuevos traslados por su orden, los cuales deben ser contestados dentro el plazo de diez días, a menos que fueren renunciados por las partes. Cumplidos estos requisitos el proceso quedará concluido debiendo decretarse autos para sentencia. Como se advierte para el caso, este procedimiento de cumplimiento obligatorio ha sido obviado, por cuanto sin calificar el proceso se dispuso directamente autos para sentencia, atentando al debido proceso y al derecho de las partes para que en base a la calificación del mismo, demostrar sus pretensiones o negarlas.

Si bien un proceso contencioso se rige por el principio dispositivo y el mismo debe resolverse en observancia al principio de congruencia, ello no impide que la autoridad judicial, deba reconducir de manera oportuna lo erróneamente dispuesto, siendo esta la razón esencial del principio de saneamiento.

Con estos argumentos, expuestos en la presente resolución, corresponde reconducir el presente proceso judicial, aplicando el principio de saneamiento procesal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439: ANULA obrados hasta fs. 471 inclusive, a efectos de que se trabe la relación procesal y se califique como corresponda el proceso y se lo tramite bajo la normativa señalada precedentemente.

No suscribe la magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente, se adhiere a la disidencia el magistrado Fidel Marcos Tordoya y no firma la magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, por no estar presente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



395

**Empresa de Telecomunicaciones Nuevatel PCS de Bolivia
c/ Ministerio de Medio Ambiente y Agua
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 122 a 130, en la que la Empresa de Telecomunicaciones Nuevatel (P.C.S.) de Bolivia S.A. en adelante Nuevatel S.A. representado legalmente por Miguel Ángel Sandoval Ortiz, impugna la Resolución R.A.M. N° 092/2013 de 29 de noviembre, emitida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, la contestación a la demanda de fs. 158 a 162, intervención de la Procuraduría General del Estado fs. 280, notificación del tercero interesado de fs. 264, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que conforme lo establecido en el art. 70 de la L. N° 2341 y 38 parágrafo VIII del D.S. N° 28592, dentro del término establecido por el art. 781 del Cód. Pdto. Civ. y 778 y siguientes del mencionado Código, art. 10 de la L. N° 212, demandan en la vía contenciosa administrativa, al Sr. Ministro de Medio Ambiente y Agua, por haber lesionado y perjudicado los derechos subjetivos e intereses legítimos de Nuevatel S.A. al rechazar mediante la Resolución R.A.M. N° 092/2013 de 29 de noviembre, el recurso Jerárquico interpuesto por Nuevatel S.A. en contra de la

R.A. N° Departamental N° 1002/2013 de 24 de septiembre de 2013, dictada por el Secretario Departamental de Derechos de la Madre Tierra del Gobierno Autónomo Departamental de la Paz.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- El demandante indica que no existiría prueba valedera por el que Nuevatel inicio construcciones sin contar con autorización, ya que el Informe Cite: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre, siendo que la supuesta inspección no se ha realizado en presencia de algún personero de Nuevatel, ya que la Gobernación de la Paz utilizó el arbitrario criterio de que el art. 90 del R.G.G.A., que en ningún caso constriñe a la ACCD realizar la inspección con el representante legal de la A.O.P., Consultor Ambiental o con algún interesado, y que el Ministro de Medio Ambiente y Agua no ha resuelto del mencionado agravio teniéndolos como verdaderos los hechos referidos en el informe antes mencionado, siendo que los hechos están en duda porque la inspección contenida en el informe extrañado fue realizado no cumplió con lo establecido en el D.S. N° 24176.

En el presente caso no existe prueba que la construcción de la obra se realizó mientras se tramitaba el certificado de dispensación, ya que la inspección no fue de conocimiento previo de Nuevatel, ni el acta fue suscrita por algún personero de la empresa, y que en septiembre de 2012, Nuevatel venía tramitando ante el Gobierno Autónomo Departamental de La Paz la solicitud de certificado de dispensación para proceder a la construcción de la A.O.P. observada. Que debía ser respondida dentro el plazo de 5 días, informe que no refleja ese aspecto, por lo que todos los actos de la administración deben ser nulos.

2.- Que existe una forzada e equivocada aplicación de la norma, porque los actos impugnados son contrarios a la garantía prevista en el art. 116-II de la C.P.E. ya que contravienen con lo establecido en el art. 18 del D.S. N° 28592, porque esta no establece sanciones para las infracciones previstas en el art. 17 inc. a) del referido DS. Siendo un acto totalmente arbitrario que va en contra de lo previsto en el art. 116-II de la C.P.E. y con el precepto establecido en el art. 72 de la L. N° 2341, por lo que se ha aplicado de manera forzada una sanción en contra de Nuevatel.

Así también indica que mediante D.S. N° 0477 de 14 de abril de 2010, se estableció que la instalación y operaciones de estaciones base de los servicios en telecomunicaciones, están exentas de realizar el estudio de evaluación de Impacto Ambiental y del planeamiento de medidas de Mitigación, es decir, la actividad por la que se sanciona a Nuevatel no requiere obtención de licencia ambiental, por lo que la Administración ha impuesto la multa de manera forzada y equivocada, que lesionan los derechos y garantías de Nuevatel.

3.- Por último denuncia que existió un trato desigual, ya que la multa impuesta a Nuevatel desconoce el principio y valor de igualdad que está reconocido en el texto constitucional, más propiamente en el art. 311, así también hace cita de la Sentencia 90/2002 de 5 de diciembre, emitida por la Ex Corte Suprema de Justicia, que en todo caso correspondería la aplicación de idéntica sanción a la establecida a Trans Redes en base a los argumentos expuestos en la S.C.P. N° 0080/2012 de 16 de abril, por lo que la igualdad en el Estado Plurinacional de Bolivia es inviolable, debiendo tener en base a estos hechos un criterio similar, no obstante a ello la Administración aplica soluciones diferentes como en el caso expuesto.

Por otro lado la L. N° 2341 en su art. 4 inc. f) establece el principio de igualdad, y en el art. 16-I) de la misma ley, se reconoce el derecho de los administrados a ser tratados con dignidad, respeto, igualdad y sin discriminación, por lo que los actos del Gobierno Departamental de la Paz y del Ministerio de Medio Ambiente y Agua son contrarios a la Constitución Política del Estado, por lo que conforme el art. 35 de la L. N° 2341, declaran nulos los actos Administrativos cuando son contrarios a la Constitución Política del Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la presente demanda contenciosa administrativa, y se revoque totalmente la Resolución Medio Ambiente 092 de 29 de noviembre de 2013, dictada por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, y en consecuencia las Resoluciones Administrativas Departamentales 1002/2013 de 24 de septiembre y 694/2013 de 19 de julio, dictada por el Secretario Departamental de Derechos de la Madre Tierra del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz.

III. De la contestación a la demanda.

Marco Antonio Gira Paredes en representación del Ministro de Medio Ambiente y Agua, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 28 de mayo de 2014, que cursa de fs. 158 a 162, señalando lo siguiente:

1.- Con respecto a que carecería de valor legal el Informe Cite: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre, no es evidente ni cierto, toda vez que la Administración Pública rige su actuar bajo el principio de buena fe y legalidad y presunción de legitimidad establecidos en el art. 4 de la L. N° 2341, por otro lado el procedimiento de la inspección y vigilancia está enmarcado en el Reglamento de Prevención y Control Ambiental modificado y complementado por D.S. N° 26705. Ahora bien en el Capítulo IV de la inspección y vigilancia en sus arts. 122, 123, 124, 125, 126 y 127, señalan que las inspecciones serán efectuadas por los inspectores autorizados por la autoridad ambiental competente para realizar inspecciones por iniciativa de la AAC para verificar si un proyecto, obra o actividad cuenta con la respectiva licencia ambiental, y esta tendrá el carácter de visita sin previo aviso a objeto de verificar el cumplimiento del plan de aplicación y seguimiento ambiental, debiendo realizarse una vez cada año.

Que el informe observado por Nuevatel no vulnera ninguna disposición vigente, más bien este informa sobre el trámite de solicitud de dispensación para la radio base alpacoma II ubicada en la avenida del Policía de la ciudad del El Alto, en la que se comprueba la alteración de información en los instrumentos de regulación, porque muestra documentos técnicos como si fuera proyecto nuevo siendo obra concluida, mismo que requiere la regulación de otro tipo de procedimiento, el informe técnico de inspección se fundamenta en procedimientos técnicos establecidos en la normativa ambiental vigente, en el que existe suficientes indicios como material fotográfico y acta de inspección. Siendo que la radio base ya era obra concluida no habría porque la Gobernación de La Paz conteste la solicitud fuera del plazo de 5 días.

2.- Que el art. 17-II del D.S. N° 28592 tipifica como una infracción administrativa de impacto ambiental el iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con licencia ambiental vigente correspondiente, y el art. 18-II del mismo D.S. Establece que las infracciones administrativas de impacto ambiental serán sancionadas con: a) multa; b) denegación de licencia ambiental; y c) revocatoria de licencia ambiental. En el presente caso se impuso la multa del 3% sobre el monto total de su patrimonio de Nuevatel, que está respaldado por la normativa vigente al momento de su tipificación a la infracción ambiental.

3.- Con relación al trato desigualitario, Nuevatel inicio actividades infringiendo normativa ambiental vigente, ya que al instalar una radio base sin contar con la licencia ambiental vigente correspondiente, independientemente que la empresa hubiera o no contaminado factores como el aire, agua o suelo no hacen el fondo del presente sumario administrativo sancionador, en consecuencia los argumentos planteados por la administrada no la eximen de responsabilidad.

Así mismo, realiza una exposición de normativa jurídica que la relaciona con el presente caso.

II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa de Telecomunicaciones Nuevatel (PCS) de Bolivia S.A., consecuentemente confirme la Resolución/Medio Ambiental/N° 092/2013 de 29 de noviembre de 2013, emitido por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, recursivos, la resolución administrativa impugnada y los fundamentos de la demanda y contestación a la misma, se evidencia los siguientes hechos:

Que Nuevatel el 27 de junio de 2013 fue notificada con la resolución administrativa Departamental N° 0538/2013 de 26 de junio, con la cual se inicia un proceso administrativo contra la mencionada empresa por haber incurrido en las infracciones administrativas de impacto ambiental establecidas en el art. 17-II incs. a) y b) del D.S. N° 28592, por los trabajos realizados para la construcción de la Radio Base Alpacoma II, ubicada en la Av. del Policía de la ciudad de El Alto.

Una vez presentados los descargos correspondientes, la Gobernación de La Paz mediante R.A. N° Departamental N° 0694/2013, declara probada la comisión de la infracción prevista en el art. 17-II inc. a) del D.S. N° 28592, donde se le impone una sanción a la empresa Nuevatel del 3% sobre el monto total de su patrimonio declarado.

Contra la mencionada R.A.D. N° 0694/2013 Nuevatel interpuso Recurso de Revocatoria, que fue resuelto por R.A.D. N° 1002/2013 de 24 de septiembre de 2013, que confirma la R.A.D. N° 0694/2013.

A tal efecto Nuevatel interpuso Recurso Jerárquico, que por R.M.A. N° 092 emitido por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, rechaza el recurso jerárquico, confirmando en todas sus partes la R.A.D. N° 1002/2013 de 24 de septiembre de 2013.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes de la demanda y la resolución Jerárquica impugnada se establece, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

1.- Si el Informe Cite: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre, fue elaborado conforme a procedimiento para el efecto.

2.- Si existió una forzada aplicación de la norma que contraviene con lo establecido en el art. 18 del D.S. N° 28592, y por ende esta interpretación de la norma generaría en la sanción impuesta a Nuevatel un trato desigualitario, ya que a decir del recurrente no existió impacto ambiental por contaminación de suelo, aire y tierra con la instalación de la radio base.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de las controversias identificadas, primeramente debemos realizar las siguientes apreciaciones de los hechos acontecidos:

Que en fecha 27 de junio de 2013, se procedió a notificar a la empresa Nuevatel (PCS) de Bolivia S.A. con la R.A.D. N° 0538/2013 de 26 de junio de 2013, a través de la cual se dio inicio al proceso sancionatorio contra la mencionada empresa, que previo Informe CITE: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre, calificaron la conducta de la empresa como inmersa en la previsión del art. 17-II-a) del D.S. N° 28592; es decir, que se le acusó y sancionó por la comisión de una infracción administrativa de impacto ambiental, consistente en. "...Iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con la Licencia Ambiental vigente correspondiente" e impuso como sanción una multa equivalente al 3 por mil del patrimonio declarado de la empresa. Por lo que después del procedimiento correspondiente la Gobernación de La Paz mediante R.A.D. N° 0694/2013 declaró probada la comisión de la infracción incurrida por Nuevatel conforme el art. 17-II-a) del D.S. N° 28592, con una multa del 3% del patrimonio de la empresa.

Ingresando al análisis de los puntos en controversia debemos indicar:

1.- Con respecto que el Informe Cite: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre, no fue realizado conforme a procedimiento para el efecto; el demandante manifiesta que para la sanción de la multa imputada no existe prueba valedera que demuestre la conducta imputada, toda vez que el Informe Cite: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre de 2012, de la inspección realizada in situ de la construcción de la Radio base "Alpacoma II", fue realizada sin el conocimiento y presencia de Nuevatel, en inobservancia de los arts. 89 y 90 del Reglamento General de Gestión Ambiental (RGGA) (D.S. N° 24176).

Sobre el punto, de a revisión de obrados y de los antecedentes administrativos, se tiene que la inspección realizada que amerito el Informe Cite: GADLP-DSACC-INF-836/12, surgió a consecuencia de la solicitud del certificado de dispensación formulada por el propio demandante el 6 de septiembre de 2012, para la construcción de la Radio base "Alpacoma II", ubicada en la avenida del Policía de la ciudad del Alto, efectuándose la inspección in situ para la verificación del lugar donde supuestamente se debía empezar a realizar los trabajos para la instalación de la mencionada radio base, por lo que se evidencio la alteración en los instrumentos de Regulación de Alcance Particular (IRAP's), ya que se presentó el formulario como proyecto nuevo, cuando en realidad la antena ya había sido emplazada. Asimismo se debe aclarar, que al tratarse de un acto preliminar este no requería la convocatoria ni presencia de la empresa demandante, máxime, si este hecho le hubiera ocasionado algún perjuicio, en obrados no cursa observación o impugnación al mencionado informe en su oportunidad, habiendo precludido este derecho a estas alturas, en consecuencia lo manifestado por el recurrente no es evidente.

2.- Con referencia al segundo punto de controversia, respecto a la aplicación forzada de la norma y el supuesto trato desigualitario en la imposición de la sanción, debemos indicar primeramente que:

Conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: la palabra obra, significa: edificio en construcción; lugar donde se está construyendo algo o arreglando el pavimento, mientras que proyecto, significa: representado en perspectiva; planta y disposición que se forma para la realización de un tratado o para la ejecución de algo de importancia; conjunto de escritos; cálculos y dibujos que se hacen para dar idea de cómo ha de ser y lo que ha de costar una obra de arquitectura o de ingeniería, también, primer esquema o plan de cualquier trabajo que se hace a veces como prueba antes de darle una forma definitiva.

Por otro lado, la Universidad Nacional Autónoma de México en su portal Académico indica, que el Impacto Ambiental es: el efecto o perturbación que produce un determinado fenómeno sobre el medio ambiente, y puede ser de origen humano (antropogénico) o natural. El impacto ambiental puede ser positivo o negativo, el negativo representa una ruptura en el equilibrio ecológico, causando daños al medio ambiente y a los seres vivos.

Las acciones de las personas sobre el medio ambiente siempre provocarán efectos colaterales sobre éste. La preocupación por los impactos ambientales abarca varios tipos de acciones, como la contaminación de los mares con petróleo, los desechos de la energía radioactiva o desechos radioactivos/nucleares, la contaminación auditiva, la emisión de gases nocivos, o la pérdida de superficie de hábitats naturales, entre otros.

Ingresando al caso en cuestión, la infracción administrativa con impacto ambiental tipificada por el inc. a) del art. 17-II del D.S. N° 28592, consiste en una acción por la que se inicia una actividad, o se implementa una obra o proyecto sin contar con Licencia Ambiental vigente.

En ese marco, el D.S. N° 0477 de 14 de abril de 2010, vigente en el momento de realizarse el procedimiento sancionatorio, amplió la lista de Actividades, Obras o Proyectos (AOP's) exentas de realizar el Estudio de Evaluación de Impacto Ambiental y del planteamiento de Medidas de mitigación, así como la de formulación del Plan de Aplicación y Seguimiento Ambiental en Proyectos del sector de Telecomunicaciones, en el que se encuentra la empresa demandante, porque dicha norma reglamentaria, considero que las AOP's de Instalación y Operación de Estaciones Base de redes públicas de Acceso Inalámbrico para ampliaciones fijas de telefonía y de transmisión de datos por sus características no presentan impactos ambientales negativos significativos al medio ambiente, identificándose que los factores agua, aire, suelo no son afectados de manera permanente por las actividades en la etapa de ejecución, obteniéndose un efecto altamente positivo en el factor socioeconómico en la etapa de operación, por lo que corresponde que se viabilice el procedimiento de obtención de la Licencia Ambiental.

El Órgano Ejecutivo, al emitir la disposición normativa contenida en el D.S. N° 0477, considero que las obras de instalación de antenas de radio base en un inmueble no presentan impactos ambientales significativos, además que se debe considerar las complementaciones y modificaciones a los Reglamentos Ambientales contenidos en el D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006, y D.S. N° 26705 de 10 de junio de 2002, en cuyas disposiciones establecen la imposición de una multa solo cuando la actividad, obra o proyecto cause impactos severos o conlleve peligro inminente sobre la salud humana o en el medio ambiente, por lo que en el caso de autos, no podía calificarse la conducta de Nuevatel entre las infracciones administrativas como impacto ambiental, como erróneamente lo hizo la Gobernación de La Paz, máxime, si de la revisión de los antecedentes administrativos no se encuentra algún informe o documentación por el cual se evidencie el supuesto daño ambiental que hubiera ocasionado Nuevatel por la construcción de la Radio Base cuestionada, consecuentemente, existió error en la tipificación que acarrea la nulidad del procedimiento sancionador, correspondiendo a tal efecto, reponer obrados, debiendo graduar la sanción enmarcándola a lo dispuesto en el art. 18, parág. I del D.S. N° 28592, en resguardo del debido proceso y por un principio de proporcionalidad y razonabilidad.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, al pronunciar la Resolución impugnada, infringió la norma legal aplicable al caso, realizando una incorrecta valoración e interpretación de los antecedentes en su argumentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho, más aún si esto ocasionó la vulneración del derecho al debido

proceso, la seguridad jurídica y el trato igualitario ante una sanción justa del administrado, por lo que los argumentos expuestos en la demanda respecto a la aplicación forzada de la norma y la sanción desigualitaria de la sanción, expuesta por la entidad demandante si desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa de fs. 122 a 130.

PROBADA respecto a la aplicación forzada de la norma y la sanción desigualitaria, consecuentemente, se anula la Resolución/Medio Ambiente/N° 092 de 29 de noviembre de 2013, emitida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, y la R.A. N° Departamental N° 0694/2013 de 19 de julio de 2013, y 01002/2013 de 24 de septiembre de 2013, emitida por el Gobierno Autónomo del Departamento de La Paz, ordenándose la emisión de un nuevo acto Administrativo Departamental que, en el marco de las disposiciones legales analizadas en la presente resolución, gradué la sanción impuesta a Nuevatel por la conducta incurrida de la empresa demandante conforme lo dispuesto en el art. 18, parág. I del D.S. N° 28592.

IMPROBADA respecto a la primera controversia que analiza la consistencia del Informe CITE: GADLP-DSACC-INF-836/12 de 12 de septiembre.

No suscriben las magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, los magistrados, Antonio Guido Campero Segovia, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



396

**Banco Central de Bolivia (BCB) c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso tributario
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 32 a 38 del Banco Central de Bolivia (BCB); en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ2161/2013 de 20 de diciembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 40; la contestación de fs. 77 a 82, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 86 a 90, y de fs. 94-95 vta., respectivamente, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda del BCB.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que dentro del proceso coactivo civil seguido contra Cielo Hurtado Rojas, por remate judicial se adjudicó un inmueble ubicado en la UV. 40 Mza. 30 Lote N° 6, con Código Catastral N° 031275006, numero de inmueble 58876, registrado bajo Matrícula Computarizada N° 7-01-1-06-0040317; luego para el registro de esta transferencia y cambio de nombre, como requisito está no tener adeudos tributarios, por lo que habiendo operado la prescripción del Impuesto Municipal a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), pidió se declare prescritos los mismos por las gestiones 1997 a 2005, que fue negada en la parte referida a las gestiones 1997 a 2003, de forma simple, considerando que el sujeto pasivo del bien inmueble era Cielo Hurtado Rojas. Ante esto se interpuso recurso de alzada, contra la R.A. N° 104/2013 de 28 de febrero de la secretaria de recaudaciones y gestión catastral del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra (GAMSC), producto del cual se dictó Resolución del Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0667/2013 de 23 de agosto, que revocó la Resolución Impugnada declarando extinguida por prescripción los adeudos tributarios, respecto al IPBI de las gestiones citadas.

Contra la citada resolución la Administración Municipal Tributaria (AMT) planteó recurso jerárquico, en virtud al cual se pronunció Resolución N° AGIT-RJ 2161/2013 de 2 de diciembre que revocó parcialmente la resolución de alzada, en lo referente a la prescripción del IPBI gestiones 1997 a 2003, y manteniéndola únicamente de las gestiones 2004 y 2005.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la resolución de alzada considera los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E. y por disposición de la S.C. N° 1606/2002-R, se ordenó aplicación supletoria y analógica del art. 1499 del Cód. Civ., por la inexistencia de causal de interrupción de prescripción, conforme al art. 54 de la L. N° 1340 Código Tributario Boliviano Abrogado (Abrog.) respecto a las gestiones 1997 al 2002 y el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano vigente (CTB), con relación a la gestión 2003 por el IPBI, porque la AMT omitió considerar correctamente las gestiones 1997 al 2003, razón para la revocatoria del acto impugnado. En cambio la AGIT revocó esta decisión y aplicó erróneamente el D.S. N° 27310 sobre la C.P.E. y su legitimación por la L. N° 2341, Ley del Procedimiento Administrativo (LPA) y 2492 (CTB), sin pronunciarse sobre las cargas tributarias desde 1997 al 2003, alegando que el BCB no es responsable de su pago; que la alcaldía tampoco puede condicionar el pago del IMT previo pago de los adeudos del IPBI, indicando que no existe vacío legal pero no establece la norma que resguarda los derechos del propietario adquirente que, viabilicen dejar sin efecto impuestos prescritos que pesan sobre el inmueble de su propiedad, ya que si bien la AGIT señala que la solicitud de prescripción no puede hacerse, porque no tendría facultades para ello, empero analiza de forma restrictiva solo el art. 5 del D.S. N° 27310, sin considerar la legitimación de los arts. 11 de la L.P.A. y 202 del Cód. Trib., desconociendo la prescripción y vulnerando el ejercicio del derecho propietario.

La prescripción hace a la seguridad jurídica que da lugar a la extinción de la obligación tributaria, exigiendo como único requisito que no se haya interrumpido o extinguido en los cinco años para el Código Tributario Abrog. y cuatro años para el CTB.

Los fundamentos contradictorios se establecen en que: la AGIT no da una solución a la situación del BCB, que no puede registrar el derecho propietario por no poder levantar cargas impositivas del inmueble para el registro de transferencia y cambio de nombre en Derechos Reales con el argumento de que "tal como determina de forma categórica la L. N° 2492, la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal e intransmisible", pretendiendo que no se pague la deuda impositiva al señalar que: "la administración tributaria no podrá condicionar al sujeto pasivo el pago del impuesto municipal a la transferencia (IMT) al previo pago del IPBI", ya que el: "BCB no se constituye en responsable por el IPBI de las gestiones 1997 a 2003, ... por tanto carece de la facultad de solicitar la prescripción".

El BCB no puede subrogarse una deuda prescrita, y mucho menos repetir contra el anterior propietario; debió considerarse al BCB con interés legítimo para levantar estas cargas prescritas, en atención a la LPA y al CTB en sus arts. 5-II, 8-III, en relación al 1499 del Cód. Civ.

Consideró el interés general que incumbe a la prescripción, necesaria para el orden público y que responde a los principios de certeza y seguridad, pilares del ordenamiento jurídico; expuso en un cuadro su cómputo de la prescripción demandada. Con todo este antecedente señaló la vulneración de los derechos y principios constitucionales de certeza, seguridad jurídica, verdad material, a la propiedad privada y su ejercicio pleno, citando para ello los arts. 56-I, 13-I, 115, 178-I, 180-I de la C.P.E., para pedir se aplique la analogía y normas supletorias (arts. 5 y 8 del Cód. Trib.) en esta materia.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se dicte sentencia declarando Probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2161/2013 de 2 de diciembre, declarándose prescritas las gestiones 1997 a 2003 del impuesto determinado.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 31 de julio de 2014, cursante de fs. 77 a 82, señalando lo siguiente: Tras citar de forma resumida el argumento de la demanda, resalta parte de su resolución y dice que el 20 de octubre de 2011 el BCB mediante oficio solicitó la declaratoria de prescripción del IPBI, gestiones 1997 a 2004, la que fue respondida el 28 de febrero de 2013 por R.A. N° 104/2013, que aceptó la misma de las gestiones 2004 a 2005 y rechazó las de los años 1998 a 2003, porque el sujeto pasivo en estas gestiones era Cielo Hurtado Rojas, entonces negada su petición por acto administrativo goza de legitimidad para promover recursos administrativos.

Pero sobre la calidad de sujeto pasivo señaló que los arts. 52 de la L. N° 843; 3 y 5 del D.S. N° 24204 (Reglamento del IPBI), señalan que se considera como sujeto pasivo a tenedores poseedores, ocupantes o detentadores bajo cualquier título, sin perjuicio de que ellos repitan el pago contra los propietarios. En cuanto al hecho generador, el mismo se constituye por el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de inmuebles urbanos o rurales al 31 de diciembre de cada año, según el art. 2 del citado D.S., lo que también está reglado por los arts. 22 y 37 del Cód. Trib. Abrog., establecía que la persona obligada era el contribuyente o el responsable, pero que el hecho generador es el expresamente determinado por Ley, el cual define el tipo de tributo y origina recién el nacimiento de la obligación tributaria. Lo mismo es referido por el actual CTB, en su art. 22, donde dice que el contribuyente o sustituto es quien debe cumplir las obligaciones, pero conforme el código y las leyes, por esto el art. 16 del mismo cuerpo legal define que el hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por ley para configurar el tributo y cuyo acacimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Bajo estos presupuestos recalcó que el facultado para plantear la prescripción es el sujeto pasivo y el tercero responsable, por lo que no hay ningún vacío; de modo que la sujeción al art. 1478 del Cód. Civ. no está en discusión, porque el art. 13 del Cód. Trib., dispone que la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal e intransmisible, porque la transferencia de la propiedad, no implica la pérdida de dicha condición; pero como tercera persona, no le inhibe el pago que voluntariamente hiciera por las deudas que se subrogue de acuerdo al art. 52 del citado código, y por la fecha en que se adjudicó el inmueble el BCB (18 de noviembre de 2004), a partir de la misma se convirtió en sujeto pasivo del impuesto en virtud de los arts. 52 de la L. N° 843, 3 y 5 del D.S. N° 24204, por lo que del periodo 1997 a 2004, indubitablemente el BCB no era el propietario ni poseedor del inmueble, por lo tanto no podía considerarse como contribuyente.

Con referencia a la sustitución del contribuyente, se tienen dos clases de personas obligadas que son los agentes de retención, que solo lo retienen para pagarlo posteriormente y los agentes de percepción, que lo obtienen con el monto de la operación, observándose que el BCB no es ninguno de los dos (art. 25 Cód. Trib.), no pudiendo ser sustituto de la obligación tributaria, es más bien un tercero responsable, que

administra el patrimonio por efecto de la transmisión onerosa de bienes (art. 27 Cód. Trib.), como el objeto de la controversia es un inmueble con carácter de vivienda por adjudicación judicial y no una empresa mercantil o del cual se haya generado obligaciones tributarias por explotación comercial, no corresponde al BCB ser tercero responsable. De modo que correspondía a la anterior propietaria Cielo Hurtado Rojas pagar las deudas hasta el ario 2003, o solicitar la prescripción.

Dejo en claro que, en aplicación del art. 54-II del Cód. Trib., la AMT debió recibir el pago del contribuyente BCB, para el Impuesto Municipal a las Transferencias. Además por no estar reclamando la prescripción, la anterior propietaria, no se ingresó al análisis del IPBI gestiones 1997 a 2003.

Como jurisprudencia citó el A.S. N° 0228/2013 de 2 de julio, sobre puntos que no fueron previamente analizados por la autoridad impugnada, señalando que existe carencia de carga argumentativa, observación que tiene su precedente en la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre; por lo ampliamente citado se verificó que los argumentos no son ciertos, ratificándose en los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2161/2013 de 2 de diciembre, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 28 de Febrero de 2013, la Administración Municipal Tributaria (AMT) emitió la R.A. N° 104/2013, que aceptó la prescripción de las gestiones 2004 a 2005, pedida por el BCB, pero rechazo la prescripción de las gestiones 1998 a 2003 por que el sujeto pasivo en estas últimas era una persona natural.

III.2. El 23 de agosto de 2013, previo el trámite del recurso pertinente, se pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0667/2013, por la cual se revocó parcialmente la R.A. N° 104/2013, bajo el siguiente argumento: si bien es cierto que la obligación tributaria del IPBI de los años 1997 a 2003, ocurrió cuando el BCB no era adjudicatario del inmueble, se confirma lo afirmado por la AMT, de que el sujeto pasivo era la anterior propietaria, pero esta no tomó en cuenta que la prescripción puede oponerse por cualquier interesado en ella, de acuerdo al art. 1499 del Cód. Civ.; concluye con un análisis de la prescripción y de su cómputo de acuerdo al anterior CTB Abrog., y el CTB actual, por lo que consideró todos los periodos anuales demandados como prescritos.

III.3. En mérito a esta la AMT interpuso recurso jerárquico que concluyo, luego de su trámite de ley en la resolución del recurso jerárquico, hoy impugnada en esta demanda, que revocó parcialmente la resolución de alzada, bajo el siguiente argumento: A) Se demostró la existencia de un acto administrativo que de forma definitiva puso fin al procedimiento, por lo que el BCB goza de legitimación activa para plantear los recursos administrativos, empero distinguiendo de esta causal a la solicitud de prescripción por el IPBI gestiones 1997 a 2003, ya que en ese momento la propietaria era Cielo Hurtado Rojas, careciendo de legitimación para solicitar la prescripción a nombre de esta persona, de acuerdo al art. 5 del D.S. N° 27310 RCTB. B) Sobre la calidad de sujeto pasivo del IPBI, reiteró los argumentos presentados en su responde a esta demanda, concluyendo en que el BCB no es sujeto pasivo y tampoco es tercero responsable. Aclarando que la administración tributaria no puede condicionar al sujeto pasivo, el pago del Impuesto Municipal a la Transferencia (IMT) al previo pago del IPBI.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: "Si se puede aplicar supletoriamente el art. 1499 del Cód. Civ., al presente caso, para que el BCB pueda ser considerado como tercero interesado, con el fin de plantear prescripción del IPBI gestiones 1997 a 2003 del inmueble adjudicado a su favor, dentro de un proceso coactivo civil".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Con referencia al punto de controversia, se tiene que el BCB, demandante en este caso, señala que: la R.A. N° 104/2013 de 28 de febrero de 2013, de la secretaría de recaudaciones de la AMT, dispuso lo siguiente: "Primero.- Aceptar la prescripción del IPBI gestiones 2004 y 2005 para el inmueble 58876 con Código Catastral N° 031275006 de acuerdo a lo establecido en el art. 59 del Cód. Trib. Segundo.- Rechazar la prescripción del IPBI gestiones 1998 a 2003, ya que el sujeto pasivo del bien inmueble arriba mencionado era la señora Cielo Hurtado Rojas", disponiendo que el encargado de su cumplimiento es el Departamento de Inmuebles de esa Secretaria.

Sobre la naturaleza del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles el art. 52 de la L. N° 843, establece que es un impuesto anual a la propiedad inmueble situada en el territorio nacional, disposición que es complementada por el art. 1 del D.S. N° 24204 al ordenar que este impuesto grava la propiedad inmueble urbana y rural ubicada dentro de la jurisdicción municipal respectiva, cualquiera sea el uso que se le dé o el fin al que este destinada; siendo el hecho generador, de acuerdo al art. 2 del citado D.S., el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de inmuebles urbanos y rurales, al 31 de diciembre de cada año. El sujeto pasivo es la persona jurídica o natural y la sucesión indivisa propietaria de cualquier tipo de inmuebles (art. 52 de la L. N° 843, reglamentado por los arts. 3 y 4 del D.S. N° 24204).

Por otra parte, el art. 23 de la L. N° 2492 señala que el contribuyente es el sujeto pasivo, respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Luego el art. 27 del Cód. Trib. Establece que, los terceros responsables son las personas que, sin tener el carácter de sujeto pasivo, deben por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas de aquel.

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno, o por la sucesión de obligaciones, como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes.

Conforme se tiene de los antecedentes del proceso, el Banco Central de Bolivia se adjudicó en subasta y remate el bien inmueble de propiedad de Cielo Hurtado Rojas, ubicado en la UV. 40 Mza. 30 Lote N° 6, registrado bajo Matrícula Computarizada N° 7-01-1-06-0040317 el 18 de noviembre de 2004, acto jurídico que sustentó la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido de que los impuestos de las gestiones 1997 a 2003 se consolidaron, antes de que la institución demandante se adjudicara el inmueble; y que de acuerdo a los arts. 22 y 23 del Cód. Trib., el sujeto pasivo durante los periodos fiscales citados era Cielo Hurtado Rojas; pero no es menos cierto que en el análisis la AGIT consideró erróneamente la norma legal con referencia al tercero responsable, quien asume esta responsabilidad por efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes, en el caso concreto el Banco Central de Bolivia adquirió el derecho propietario sobre el inmueble, mediante adjudicación en subasta y remate, por consiguiente, en la sucesión de las obligaciones tributarias, por la transmisión onerosa correspondiente al mencionado inmueble, se convierte en actual propietario facultándole a realizar peticiones o solicitudes respecto de las obligaciones tributarias que recaen en el bien inmueble, teniendo por este motivo plena legitimación para solicitar la prescripción de todos los impuestos de gestiones anteriores, aunque existan anteriores propietarios.

En cuanto al argumento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en su Resolución Jerárquica de que el tercero responsable por sucesión de patrimonio, solo se refiere a donatarios y legatarios y a los adquirentes de bienes mercantiles, por la explotación de estos bienes y los sucesores en la titularidad o explotación de la empresa, según el art. 34 del Cód. Trib., sin que alcance esta disposición a los adquirentes de bienes inmuebles con carácter de vivienda por adjudicación judicial, siendo así que no corresponde que el BCB sea considerado tercero responsable; por esto es necesario aclarar que el art. 27 del Cód. Trib., dispone: "Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél. El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes". Se interpreta que esta disposición legal no excluye como tercero responsable, al adquirente de un bien inmueble destinado a vivienda, menos aún el art. 34 citado, prohíbe otorgarle dicha calidad, estableciéndose que la AGIT realizó una interpretación indebida de esta normativa tributaria.

Es necesario también recalcar que el art. 7 del Cód. Trib. Abrog., disponía: "Los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las Leyes expresas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular", por su parte el art. 5-II del Cód. Trib., en actual vigencia dispone: "II Tendrán carácter supletorio a este código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular", disposiciones que dan lugar a que el art. 1499 del Cód. Civ., que ordena que: "La prescripción puede oponerse o invocarse por los acreedores y cualesquiera otros interesados en ella, cuando la parte a quien favorece no la hace valer o ha renunciado a ella", pueda ser aplicado en esta temática, ya que se ha demostrado que no existe una norma legal clara y específica, que defina este tipo de casos, porque la misma está directamente relacionada al caso concreto en particular, siendo incorrecto el análisis que efectuó la AGIT.

La institución demandante demostró su interés legítimo, puesto que como adjudicataria del inmueble sobre el cual pesa deudas tributarias prescritas, las mismas limitan su derecho propietario con cargas impositivas que se mantendrían indefinidamente, caso en el cual se afectaría al citado derecho propietario, haciendo que exista un inmueble con deudas tributarias que no podrían cobrarse, porque el inmueble ya no es de propiedad de la anterior propietaria y deudora Cielo Hurtado Rojas, por lo que de acuerdo al art. 74-I del Cód. Trib. que dispone: "Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del derecho administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa", disposición que autoriza la aplicación del art. 11-I de la L. N° 2341 Ley del Procedimiento Administrativo que estatuye: "Toda persona individual o colectiva, pública o privada, cuyo derecho subjetivo o interés legítimo se vea afectado por una actuación administrativa, podrá apersonarse ante la autoridad competente para hacer valer sus derechos o intereses, conforme corresponda".

Por estas disposiciones legales está reconocida la legitimación activa del Banco Central de Bolivia, para actuar como tercero responsable sobre los impuestos de las gestiones 1997 a 2003, ya que de no aceptarse tal situación la consolidación de su derecho propietario se vería afectada, por un impuesto que seguiría sobre el inmueble de su propiedad, afectando el derecho a la propiedad privada, la seguridad jurídica que es protegida por la figura de la prescripción y la tutela judicial efectiva, ya que se dejaría en la incertidumbre el cobro de este impuesto, derechos que están protegidos por los arts. 56-I y II, 1784 y 115 de la C.P.E.; y siendo que no se tuvo pronunciamiento sobre el fondo del tema de la prescripción, por parte de la AGIT, corresponde que se deje sin efecto la misma y se pronuncie una nueva resolución, la cual ingrese al análisis de fondo de si se dio o no el computo de la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las citadas gestiones para que sea o no declarada la misma por la AGIT, esto porque la decisión de la revocación parcial fue solo por el fundamento de que la institución demandante carecía de legitimación activa para solicitar la prescripción.

V.5. Conclusiones

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su resolución de recurso jerárquico ha interpretado de forma incorrecta la norma, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde revocar la resolución impugnada, y mantener firme y subsistente la resolución del recurso de alzada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consiguientemente, se ANULA la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2161/2013 de 2 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y se dispone que la autoridad demandada emita una nueva resolución jerárquica, pronunciándose sobre el fondo de la cuestión planteada.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



397

**Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20 vta., planteada por el Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca, representada legalmente por Grover Castelo Miranda, en su condición de Gerente Distrital a.i., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En cumplimiento de lo dispuesto por la Gerencia Nacional de Fiscalización y la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Chuquisaca (SIN), en el marco del programa de Operaciones Anual (POA), se ejecutó la Orden de Verificación 1012OVE00003 al contribuyente Club Universitario San Francisco Xavier De Chuquisaca con NIT 142403028 bajo la modalidad de Verificación de Debito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), por los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2010. La orden de verificación se notificó al contribuyente el 14 de febrero de 2012, habiendo presentado oportunamente la documentación requerida.

De la información obtenida del Sistema Integrado (SIRAT2) y GAUSS, Form. 150, solicitud de dosificación, consulta de dosificación y Resoluciones Administrativas se estableció que no se determinaron los impuestos conforme lo establece la normativa vigente a la fecha de los hechos generadores, verificándose sobre base cierta lo siguiente:

Impuesto al Valor Agregado.

Las Declaraciones Juradas (DJ) IVA originales de los periodos revisados fueron presentadas de acuerdo a la normativa vigente a las fechas de los hechos generadores (arts. 10 de la L. N° 843, 10 de los DD. SS. Nos. 21530 y 25619, con saldos a favor del fisco no cancelados, excepto la declaración jurada Form. 200 (IVA) periodo noviembre 2010, con saldo a favor del contribuyente, la DDJJ del periodo julio 2010, presentada con impuesto determinado subestimado.

Las notas fiscales pre-valoradas dosificadas con valor cero (cortesía) para los periodos de revisión se encuentran habilitadas pro al AT y no fueron inactivadas, según consulta del GAUSS. Se constató que las Notas Fiscales pre-valoradas dosificadas con importe cero fueron registradas en el libro de venta IVA también con valor cero, en los periodos de revisión.

De acuerdo a la documentación de respaldo (Form. 1500 solicitud de dosificación y consulta de dosificación) el contribuyente en los periodos de revisión dosificó notas fiscales pre-valoradas masivas (cortesía) con valor cero, incumpliendo lo establecido en el art. 5 de la R.N.D. N° 10-0025-09, que dispone que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre-impresas con el valor asignado a la entrada, debiendo contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de cortesía, por factura, correspondiendo el pago de los impuestos de ley.

Según el sistema GAUS el contribuyente no realizó inactivación de las notas fiscales pre-valoradas dosificadas en los periodos de revisión, por lo que se concluye que las cantidades de las notas fiscales solicitadas fueron utilizadas en la totalidad de lo requerido y habilitado por la AT.

Las facturas pre-valoradas dosificadas con valor cero que hubiesen sido dosificadas y pre-impresas con el menor valor asignado a las entradas del total de la dosificación, se asignó a la cantidad dosificada dicho importe menor. Determinándose que el contribuyente percibió ingresos por actividades de espectáculos públicos en los periodos de revisión, por un lado de BS. 100.000.00 (cien mil 00/100 bolivianos), importe que no fue registrado en el libro de ventas IVA y consiguientemente no fue declarado en las declaraciones juradas forms. 200 (IVA), considerando que el contribuyente dosificó NN.FFs pre-valoradas con importe cero estando en vigencia la R.N.D. N° 10-0025-09, no habiendo presentado el contribuyente documentos que desvirtúen lo señalado.

Impuesto a las Transacciones (IT)

Del análisis del extracto tributario obtenido del SIRAT2 y la DD.JJ Form. 400 (IT) de los periodos observados, se verifico que el contribuyente cumplió con su presentación, conforme lo dispuesto por el art. 77 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21532, los periodos 04/2011 y 05/2011 las DD.JJ. fueron presentadas con saldo a favor del fisco no cancelado.

En función a los resultados obtenidos en el Débito fiscal se calculó una base imponible para el impuesto de las transacciones en los periodos en revisión. En sujeción a lo determinado por la R.D.N. N° 10-0037-07, se procedió a la elaboración de un acta de contravención tributaria vinculada al procedimiento de determinación que consta en los antecedentes administrativos.

El 14 de febrero de 2013, se notificó personalmente al contribuyente con la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/10120VE00003/VC/00131/2013 e informe final SIN/GDCH/DF/IF/VE/INF/00311/2013, conteniendo deuda tributaria por concepto de IVA e IT por omisión de ingresos percibidos y no declarados en su totalidad en los periodos revisados, por notas fiscales pre-valoradas dosificadas con valor cero, calculando a la fecha de la elaboración del informe final y vista de cargo 08/02/2013 la suma de Bs 24.097.00 equivalente a 13.320.00 UFV's que incluye el tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento de deberes formales establecida en el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación; asimismo la sanción por el ilícito tributario calificada como contravención por omisión de pago al 100% que asciende a 10.325,00 UFV's.- El contribuyente presentó los descargos correspondientes dentro del plazo previsto por Ley, los que no fueron considerados como no validados para desvirtuar los reparos establecidos y, finalmente se emitió la R.D. N° 17-00279-13 de 9 de marzo de 2013, acto administrativo que determinó una deuda tributaria de Bs 43.011 equivalentes a 23.484 UFV's.-, resolución que fue objeto de impugnación vía recurso de alzada resulto mediante Resolución de Alzada N° ARIT/CHQ/RA 0197/2013 de 22 de septiembre, que confirmo la resolución determinativa. Ante lo cual, el contribuyente Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca interpuso recurso jerárquico, disponiendo la Autoridad General de Impugnación Tributaria revocar la resolución del recurso de alzada dejándose sin efecto la Resolución Determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

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

La Resolución del Recurso Jerárquico que se impugna desconoce los alcances normativos de la R.N.D. N° 10.0025.09 en su art. 5, normativa que la Autoridad General de Impugnación dejó de lado sin considerar que esa disposición se encontraba vigente desde su publicación. En ese punto, es la misma autoridad demandada que menciona que no le compete el control de constitucionalidad respecto de la normativa vigente, no obstante, toma la decisión de no tomar en cuenta dicha resolución normativa de directorio, aun la presunción de constitucionalidad de la que goza hasta que el Tribunal Constitucional Plurinacional, declare lo contrario.

Con relación a la supuesta transgresión del principio de legalidad, aclaró que dentro del proceso de fiscalización se constató que el contribuyente en su comportamiento fiscal incumplió el art. 5 de la R.N.D. N° 10.0025.09, que dispone que las entradas de cortesía, tienen necesariamente que tener un importe, sobre el cual deben pagarse los impuestos de ley, en los siguientes términos: "Las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre-impresas con un valor asignado a la entrada, debiendo contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de cortesía, por factura, correspondiendo el pago de los impuestos de ley".

En el caso, el cálculo de reparos contra el contribuyente responde al hecho de que el referido en los periodos de revisión, dosificó notas fiscales pre-valoradas masivas con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la R.N.D. N° 10.0025.09. Ahora bien, a pesar de que esa normativa se encontraba vigente en dichos periodos, según el sistema Gauss el contribuyente conociendo que no debía utilizar entradas con valor cero, no realizó la inactivación de esas notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero en los periodos en revisión, por lo que se concluye que las cantidades de notas fiscales solicitadas fueron utilizadas en su totalidad, motivo por el cual al efectuarse la fiscalización y cálculo de la deuda tributaria, se asignó a la cantidad dosificada el importe menor de otras facturas dosificadas, (tomando un criterio de favorabilidad para el contribuyente) considerando que las facturas pre-valoradas dosificadas con valor cero, hubiesen sido dosificadas y pre impresas con el valor menor asignado a las entradas del total de la dosificación.

De modo tal que el contribuyente distribuyó entradas con un valor cero, contraviniendo la normativa que regula la dosificación u autorización de notas fiscales, por tal motivo no declaró los impuestos que le correspondía declarar y pagar a favor del fisco.

Aclaró que las R.N.D. N° 10.0016.07 y 10.00025.09, datan de fechas distintas, la primera del 14 de diciembre de 2007 y la segunda del 30 de diciembre de 2009, teniendo ambas periodo de vigencia distinto. Asimismo la RND N° 10.00025.09 en su art. 8 deroga el art. 55 de la R.N.D. N° 10.0016.07, referido al valor que deben contener las entradas dosificadas como de cortesía, determinado que dichas entradas deben necesariamente consignar un importe, por lo mismo en el caso no existe ningún conflicto de aplicación de normas, por lo misma la única normativa que debe ser tomada en cuenta a los efectos del tratamiento de las entradas de cortesía es al última emitida, es decir la R.N.D. N° 10.00025.09, en tal sentido la AT aplico de manera correcta la normativa contra el contribuyente sin transgredir los derechos reconocidas por la misma.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mantenido firme y subsistente en su integridad la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0197/2013 y la R.D. N° 17-000279-13.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursan de fs. 42 a 44, señalando que no obstante que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre, está respaldada en sus fundamentos técnicos jurídicos debe resaltarse lo siguiente:

Debe tenerse presente que el caso trata de entradas de cortesía, que no generan debito fiscal, puesto que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, como lo exige el hecho generador del IVA; tampoco es factible y conforme a norma interpretar que el texto del art. 5 de la R.N.D. N° 10-0025-09 determina que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso de entradas de cortesía, constituye hecho generador del IVA, más una cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha R.N.D., es así que se debe tomar en cuenta que la AT, en el proceso de verificación y posterior determinación, no aporta mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta pro el sujeto pasivo y que a partir de las cuales, el contribuyente hubiera obtenido ventas gravadas pro el IVA, por lo que el sustento legal correspondiente a los arts.4 inc. a) y 7 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21530, consignado en la Vista de Cargo y la R.D. No son aplicables.

En ese sentido la AT al aplicar la R.N.D. N° 10-0025-09 en la determinación de ingresos no declarados del cual emergen impuesto omitidos IVA e IT, sin considerar la naturaleza de las entradas de cortesía y su entrega a título gratuito, vulneró los principios de legalidad y seguridad jurídica, pretendiendo incluir en el objeto de los citados impuestos, operaciones que no se encuentran comprendidas en las misma; correspondiendo se deje sin efecto la deuda tributaria por concepto del IVA e IT de los periodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, que alcanza a Bs. 43.011.- equivalente a 23.484 UFV que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago. Citó como precedente la Resolución STG-RJ/0061/2006

Por lo expuesto, se ratificó en cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada y solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firma y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2184/2013 de 9 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la AT impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque desconoce la previsión contenida en el art. 5 de la R.N.D. N° 10.0025.09, disposición vigente que goza del principio de presunción de constitucionalidad.

Al respecto, la autoridad demandada indicó que el caso, trata de entradas de cortesía, que no generan debito fiscal, pues no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, como lo exige el hecho generador del IVA; tampoco es factible y conforme a norma interpretar que el texto del art. 5 de la RND N° 10-0025-09 determina que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso de entradas de cortesía, constituye hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha RND. Aclaro además que la AT, en el proceso de verificación y posterior determinación, no aportó mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo a partir de las cuales, el contribuyente hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que el sustento legal correspondiente a los arts.4 inc. a) y 7 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21530, consignado en la Vista de Cargo y la R.D. No son aplicables.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

El 14 de febrero de 2012, se notificó mediante cédula a Luis Jaime Barrón Poveda, representante del Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, con la Orden de Verificación N° 1012OVE00003, en la modalidad verificación de débito IVA y su efecto en el IT, cuyo alcance comprende el impuesto al valor agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), derivado de la verificación de ingresos y/o facturas declaradas por el contribuyente, de los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010; asimismo se le notifico con el requerimientos N° 110612 mediante el cual requiere declaraciones juradas IVA e IT, formularios de habilitación de notas fiscales, y cualquier otra documentación que le sea requerida (fs.). Habiendo el contribuyente hecho entrega de la documentación requerida, según acta de recepción y devolución de documentación (fs. 57).

El 8 de febrero de 2013, la AT emitió el acta de contravención tributaria vinculadas al procedimiento de Determinación N° 58418, por incumplimiento al deber formal de presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en la norma específica del período agosto 2010, contraviniendo los arts. 70 num. 1, 78 parág. I de la L. N° 2492, correspondiendo una multa de UFV's 400 (fs. 58 anexo 2).

El 8 de febrero de 2013, la administración tributaria emitió el informe final 00311/2013 sobre la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, estableciendo observaciones al débito fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosifico notas fiscales pre-valoradas masivas (cortesía) con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la R.N.D. N° 10-0025-09, y no realizó inactivación de las mismas concluyendo que todas fueron utilizadas, asignándose el importe menor asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo ingresos no declarados por Bs. 100.000, importe no registrado en los libros de ventas IVA y consiguientemente no fue declarado en las Declaraciones Juradas. Respecto al IT, señalo que en función a los resultados obtenidos en el débito fiscal la base imponible para el IT en los periodos de revisión alcanza también a Bs. 100.000.- determinándose un impuesto omitido de Bs 3.000.- Concluyendo que la deuda tributaria al 8 de febrero de 2013 por concepto de DF-IVA e IT por omisión de ingreso percibido en los periodos de revisión alcanzaba a un total de Bs. 24.097 equivalente a UFV's 13.320.-, importe que incluye tributo omitido, interés y multa por incumplimiento a deberes formales. Se recomendó generar orden de verificación al contribuyente por el impuesto determinado a favor del fisco (fs. 197 a 204 anexo 2).

El 8 de febrero de 2013, la AT elaboró la vista de cargo: SIN/GDCH/DF/1012OVE00003/VC00131/2013, que establece preliminarmente la deuda tributaria sobre base cierta de UFV's 23.531, que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago (fs. 207-213 anexo 2). Con dicho actuado se notificó al contribuyente en forma personal el 14 de febrero de 2013 (fs. 214 anexo 2).

El 15 de marzo 2013, el Club Universitario San Francisco Xavier de presento el Cite OF. C.U. N° 376/2013 solicitado la nulidad de obrados por vulneración de derechos, garantías y principios constitucionales en la vista de cargo SIN /GDCH/DF/1012OVE00003/VC00131/2013 (fs. 221-230 anexo 2).

Mediante Informe en conclusiones de 15 de abril de 2013, la AT señalo que habiéndose rechazado los descargos presentados por el contribuyente y al no haber cancelado la deuda tributaria correspondiente al impuesto DF-IVA e IT por omisión de ingresos percibidos y no declarados en los periodos en revisión, recomendó la emisión de la resolución determinativa (fs. 243 a 251 anexo 2)

El 9 de mayo de 2013, la AT emitió la R.D. N° 17000279 13, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositivas del IVA e IT, por el periodo fiscales de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2010, en la suma de 23.484 UFV's, equivalente a Bs. 43.011.- que incluye tributo omitido, multa establecida en el acta por Contravenciones Tributarias vinculadas a procedimiento e intereses. Asimismo calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago por adecuarse a lo establecido en el art. 165 del C.T.B. sancionándole con un importe de Bs. 18.909,00.- equivalente a UFV's 10.325,00.- (fs. 257-265 anexo 2). Con esa Resolución se notificó al contribuyente en forma personal el 13 de mayo del 2013 (fs. 266 anexo 2).

Planteado el recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0197/2013 de 23 de septiembre, confirmó la R.D. N° 17000279 13 de 9 de mayo, emitida por la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 87 a 94 del anexo 1)

El contribuyente sujeto pasivo Club Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, a través de su representante legal Jorge Enrique Laguna Téllez interpuso recurso jerárquico, resuelto con la Resolución Jerárquica impugnada que revoco totalmente la resolución del recurso de alzada ARIT/CHQ/RA 0197/2013 de 23 de septiembre, en consecuencia dejó sin efecto la R.D. N° 17-000279-13 de 9 de mayo, que determinó la deuda tributaria por concepto de IVA e IT de los periodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de la gestión 2010, que alcanza a Bs. 43.011.- equivalente a 23.484 UFV's que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, conforme establece el inc. a) Parág. I del art. 212 de la L. N° 3092 (Título V del C.T.B.) (fs. 141-152 del anexo 1).

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

VI. Análisis de las problemática planteada.

En el caso de autos, la AT impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, emitida el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque desconoce la previsión contenida en el art. 5 de la R.N.D. N° 10.0025.09, disposición vigente que goza del principio de presunción de constitucionalidad.

Sobre el particular, la autoridad demandada indicó que el caso, trata de entradas de cortesía, que no generan debito fiscal, ya que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, como lo exige el hecho generador del IVA. Que no era factible y conforme a norma interpretar que el texto del art. 5 de la R.N.D. N° 10-0025-09 determina que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso de entradas de cortesía, constituye hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha R.N.D. Aclaro que la AT, en el proceso de verificación y posterior determinación, no aportó mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo a partir de las cuales, el contribuyente hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que el sustento legal correspondiente a los arts.4 inc. a) y 7 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21530, consignado en la Vista de Cargo y la R.D. No son aplicables.

Para resolver el caso es necesario considerar que nuestra legislación está sustentada en principios y valores constitucionales, así el art. 410 constitucional, establece que todas las personas, se encuentran sometidas a la constitución, que es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano que goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, estableciendo que el bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios Internacionales en materia de derechos Humanos y las normas de derecho comunitario.

El mismo artículo instruye que la aplicación de las normas jurídicas se rige de la siguiente manera: 1.- Constitución Política del Estado, 2.- Los Tratados Internacionales, 3.- Las leyes nacionales, los Estatutos Autonómicos, las cartas Orgánicas y el resto de la legislación departamental, municipal e indígena, 4.- Los decretos, reglamentos y demás disposiciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes. Respecto al valor normativo jurídico de la Constitución Política del Estado, art. 109.I constitucional dispone que: "Todos los derechos reconocidos en la Constitución son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Esta previsión es un reconocimiento expreso de la obligación que tiene toda autoridad judicial y administrativa de la aplicación directa de los derechos fundamentales y los derechos establecidos en la norma constitucional.

La Constitución en su art. 108.7 dispone como deber de los bolivianos y bolivianas, el tributar conforme a su capacidad económica, conforme con la ley.

Concordante con esa previsión constitucional, el art. 6 del C.T.B., dispone que con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa: 1. La Constitución Política del Estado. 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo. 3. El Código Tributario. 4. Las Leyes. 5. Los Decretos Supremos. 6. Soluciones Supremas. 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en dicho código.

Conforme las precitadas disposiciones, debe tenerse en cuenta que uno de los principios básicos que rige la actuación de la administración pública en general y en particular de la administración tributaria es el principio de legalidad. Dicho principio además de ser observado en la creación del tributo también rige a momento de determinar una deuda tributaria, calificar infracciones o aplicar sanciones, toda vez que estas deben responder a la demarcación o delimitación contenida en la ley creadora del tributo o la que tipifique los ilícitos y establezca sus respectivas sanciones. Respecto a este principio también nominado como reserva de ley, que según el Tribunal Constitucional (SS.CC. Nos. 273/2004-R, 746/2010-R de 26 de julio y 1639/2010 de 15 de octubre) constituye un límite a la potestad sancionadora del estado de la administración y se traduce en una garantía real para el ciudadano, puesto que en aplicación del principio democrático de derecho, solamente el órgano representativo popular como fuente legítima de poder, puede determinar sanciones administrativas (garantía formal), asimismo la legalidad en materia sancionatoria condiciona el principio de certeza o taxatividad como garantía material, que garantiza la previsibilidad de las conductas sancionables y la certeza jurídica sobre las sanciones.

En ese sentido la determinación de deudas, tipificación del ilícito administrativo y su sanción solo pueden ser establecidos por normas con rango de ley, estando prohibido que una norma reglamentaria, pretenda a título de atribución directa, de interpretación de una norma legal o de complemento indispensable establecer señalar que sanciones puede aplicar sobre los administrados en sede administrativa ni puede establecer criterios o situaciones que van más allá del sentido del espíritu y alcance de la ley so pretexto de reglamentación. En ese sentido el art. 64 del C.T.B., disposición que faculta a la AT a dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, aclara que las mismas no pueden modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Ahora bien, para resolver la problemática planteada, se debe partir de los antecedentes administrativos detallados en el punto anterior de los que se tiene evidencia de lo siguiente:

El 14 de febrero de 2012, la AT notificó al Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca con la Orden de Verificación N° 1012OVE00003, para verificar hechos y elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, por los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, derivado de la verificación de ingresos por notas fiscales pre valoradas con valor cero; asimismo se le notificó con el requerimiento N° 110612 mediante el cual requiere declaraciones juradas IVA e IT, formularios de habilitación de notas fiscales, y cualquier otra documentación que le sea requerida. El contribuyente hizo entrega de la documentación requerida, según acta de recepción y devolución de documentación.

La Gerencia Distrital de Chuquisaca del SIN, a través de la R.D. N° 17-000279-13 de 9 de mayo, determinó obligación tributaria al Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, respecto al IVA e IT, correspondiente a las notas fiscales pre valoradas de cortesía dosificadas con valor cero, por infringir el art. 5 de la R.N.D. N° 10.0025.09, en los periodos julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2010, en la suma de UFV s 12.759 por tributo omitido e intereses; asimismo sancionó la conducta como omisión de pago con una multa equivalente a UFV s 10.325, además de la multa por incumplimiento de deber determinada en el acta de contravenciones tributarias.

El art. 5 de la R.D.N. N° 10.0025.09, de 30 de diciembre de 2009, sobre la cual se sustentó la administración tributaria para determinar la obligación, referida a la modificación al procedimiento tributario para espectáculos públicos, señala "que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre impresas con el valor asignado a la entrada, debiendo contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de "Cortesía" por factura, correspondiendo el impuesto de ley sobre las mismas".

Asimismo en su art. 8, derogó los artículos 19, 54 y 55 de la R.N.D. N° 10-0016-07 de 18 de mayo. Siendo necesario referirse al art. 55 derogado que disponía lo siguiente: "En general y tanto para el caso de espectáculos públicos eventuales o permanentes, las entradas de cortesía deberán dosificar en la modalidad pre valorada con el monto cero (0), debiendo ser pre impresas conforme lo dispuesto en la citada RDN, con importe cero (0), la leyenda visible "Cortesía" y el subtítulo dispuesto al efecto.

Las facturas o notas fiscales previamente descritas, en la medida que sean distribuidas a título gratuito (no sean pagadas) no implican la generación del Débito Fiscal IVA, correspondiendo a los sujetos pasivos o terceros responsables reponer el crédito fiscal IVA, conforme lo dispuesto por el art. 8 del D.S. N° 21530 (Reglamento del IVA)"

Al respecto, como lo reconoce la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 02184/2013, impugnada la Orden de Verificación señalada establece que el alcance del proceso iniciado contra el contribuyente Club Deportivo Universitario de San Francisco Xavier de

Chuquisaca comprendía la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, respecto de las notas fiscales pre valoradas con importe cero, de los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2010, cuya dosificación había sido autorizada por la misma AT.

Sobre el particular, es necesario hacer referencia al impuesto al valor agregado que conforme lo disponen los arts. 1 y 2 de la L. N° 843 tienen como característica esencial la onerosidad de la transacción como presupuesto legal del hecho generador; sin embargo, las entradas de cortesía al no ser transferidas a título oneroso no generan débito fiscal IVA, operación que tiene reconocimiento legal y así se expresa en el párrafo segundo del art. 8 del D.S. N° 21530, cuando señala: "Si un contribuyente inscrito destinase bienes, obras, locaciones o prestaciones gravadas para donaciones o entregas a título gratuito, dado que estas operaciones no ocasionan debito fiscal, el contribuyente debe reintegrar en el periodo fiscal en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales que hubiese computados por los bienes, servicios, locaciones o prestaciones, empleados en la obtención de los bienes obras, locaciones o prestaciones donadas o cedidas a título gratuito".

En ese sentido, dada la naturaleza del impuesto IVA expresamente establecida en los arts. 1, 2, 4 y 5 de la L. N° 843 y la previsión del art. 8 de su Decreto Reglamentario, se entiende que el artículo 5 de la R.D.N. N°10-0025-09, inicialmente persigue que las entradas de cortesía tengan un precio nominal a fin de cuantificar la liberalidad o entrega a título gratuito; sin embargo, en vez de señalar que tal cuantificación tiene implicancia en la proporción del reintegro del crédito fiscal, contradiciendo lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 21530, dispone que tal importe sea contabilizado como venta sobre la cual se aplica los impuestos de Ley. Entendimiento erróneo que asume la Administración Tributaria amparándose en el art.5 de la R.D.N. N° 10-0025-09, liquidando debito fiscal como si se tratara de ventas; cuando dicha norma reglamentaria debió ser interpretada y aplicada en coherencia con el mandato del art. 8 del D.S. N° 21530, que dispone el reintegro del crédito fiscal por esa entrega gratuita; esta última disposición de mayor jerarquía y por consiguiente de preferente aplicación conforme la prelación normativa dispuesta en la C.P.E. y el art. 6 del C.T.B. y que además guarda concordancia con el mandato de los arts. 1 y 4 de la L. N° 843.

Adicionalmente debe resaltarse que de la revisión de antecedentes, no existen elementos de convicción que demuestren que la Administración Tributaria haya evidenciado o detectado que las entradas de cortesía fueron vendidas; en consecuencia, no habiendo un hecho generador debidamente demostrado por la administración tributaria no existe justificación material o fáctica que respalde la liquidación de un débito fiscal, que implique la omisión de pago del IVA y consiguiente efecto en el IT por cuanto no se tiene demostrada la obtención de ingresos brutos gravados por la realización de transacciones onerosas, tal como condicionan los arts. 72 y 74 de la L. N° 843.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Administración Tributaria, ignorando el mandato constitucional contenido en el art. 410 de la C.P.E., referida a la prelación normativa también explícita en el art. 6 del C.T.B., aplicó preferentemente una disposición reglamentaria de rango inferior que no guarda coherencia con las normas legales referidas al IVA, desconociendo en tal aplicación el régimen legal del tratamiento de entregas a título gratuito, dispuesto en los arts. 1, 2, 4, 72 y 74 de la L. N° 843 y desarrollado de forma expresa en la previsión del art. 8 del D.S. N° 21530, las cuales fueron correctamente aplicadas por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1795/2013, emitida el 30 de septiembre.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 17 a 20 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



398

**Gerencia Distrital Cochabamba del SIN Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 50 de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0016/2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 75 a 80, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante mencionó que dentro la tramitación de dos órdenes de verificación sobre base cierta se ha establecido que el contribuyente Marco Atilio Calero del Mar no ha determinado los impuestos conforme a ley, consignado en las declaraciones juradas presentados en los periodos abril y junio de la gestión 2009, posteriormente se giraron las vistas de cargo y al no haber aceptado ni cancelado las liquidaciones practicadas, ni tampoco ofreció prueba de descargo, se emitieron las correspondientes Resoluciones Determinativas, donde se resolvieron determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Calero del Mar Marco Atilio, la misma ascendía a Bs. 14.556 por el periodo fiscal abril 2009 y Bs. 16.382 por el periodo fiscal junio 2009 a la fecha de emisión de las Resoluciones Determinativas, documentos administrativos que fueron debidamente notificados al contribuyente, determinaciones que fueron revocadas totalmente en la instancia de alzada y revocada parcialmente en la jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La administración tributaria sobre la legalidad de los actos administrativos tributarios señaló que se notificó mediante cédula al contribuyente Calero del Mar Marco Atilio en su domicilio fiscal con las órdenes de verificación y detalle de diferencias detectadas a través de cruces de información, emplazándolo a presentar documentación en original, pertinente de los periodos claramente definidos en cada orden de verificación, sin embargo a pesar de su legal notificación con dichos actos el sujeto pasivo no presentó la documentación requerida, posteriormente se emitió las vistas de cargo, dentro del término de prueba otorgado por el Art. 98 de la L. N° 2492, el contribuyente no presentó descargos que desvirtúen las vistas de cargo emitidas por la administración tributaria, asimismo no aceptó ni canceló la liquidación practicada, en tales antecedentes se emitieron las resoluciones determinativas las que fueron notificadas al contribuyente en forma personal, por lo que se establece con claridad que el proceso de determinación cuyo alcance corresponde al mes de abril y junio de 2009, fue llevado a cabo por la administración tributaria ajustando su accionar a los preceptos constitucionales de derecho a la defensa, la garantía del debido proceso y el principio de legalidad.

2.- Sobre la prueba presentada ante la instancia de alzada, refirió que el contribuyente Calero del Mar Marco Atilio presentó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria recurso de alzada impugnando las resoluciones determinativas, adjuntando en calidad de prueba a fs. 1-234, documentación contable original que desvirtúan los cargos a favor del fisco; la administración tributaria responde al recurso de alzada en base a los hechos y normativa tributaria cada uno de los argumentos vertidos por el recurrente y respecto a la prueba presentada como prueba de reciente obtención al no haber sido presentadas en término de prueba otorgado por el art. 98 de la L. N° 2492, por otro lado tampoco se ha dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentar las mismas, consecuentemente dicha documentación presentada ante la Autoridad Regional de Impugnación Cochabamba, no cumplió con los requisitos de pertinencia y oportunidad, conforme al art. 81-2) de la L. N° 2492.

3.- Sobre la vulneración al art. 81 de la L. N° 2492 mencionó que conforme se desprende de los antecedentes administrativos referidos en los puntos 4.1 y 4.2 del presente memorial, se establece con claridad que el contribuyente gozó de las oportunidades para la presentación de argumentos y/o documentación que haga valer sus derechos a efecto de que desvirtúe los reparos en favor del fisco, asimismo se puede constatar que no cursa ninguna nota o comunicado por parte del sujeto pasivo, que demuestre el compromiso de presentar alguna documentación antes de la emisión de las resoluciones determinativas, por lo que la documentación adjuntada por el contribuyente debió ser prestada cumpliendo las formalidades establecidas en el art. 81 de la L. N° 2492, en este sentido la prueba ofrecida por el contribuyente no tiene la calidad de pertinencia y oportunidad conforme establece la citada norma, por tanto dicha prueba debió ser valorada siempre y cuando se observe el cumplimiento del parág. II del art. 215 y párrafo II y III del art. 81 ambos de la L. N° 2492, hecho que no se cumplió en el presente caso, toda vez que en el expediente administrativo, no cursa juramento de reciente obtención que pruebe además que la omisión en la presentación de descargos ante la Administración Tributaria no fue por causa propia.

4.- Así mismo añadió que la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de considerar que la documentación ofrecida no requiere juramento de reciente obtención, además de transgredir el art. 81 del Cód. Trib. vulnera el art. 119 de la C.P.E., misma que garantiza que las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y los derechos que les asistan, sea por la vía ordinaria o por la indígena originaria campesina; esto implica que admitir y considerar la documentación ofrecida por el recurrente significaría soslayar el derecho a un proceso igualitario para la Administración Tributaria, aspecto que es congruente con el inciso 1 del Art. 200 de la L. N° 3092 (título V C.T.B.). La Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró el derecho a la igualdad y defensa, toda vez que la documentación contable ofrecida sin juramento de reciente obtención, no fue conocida y valorada por la Administración Tributaria, por otro lado infringe también el debido proceso establecido en el Art. 115 de la C.P.E., mismo que se materializa en aquellas garantías mínimas e ineludibles que permite el resultado justo, equitativo e imparcial de un proceso; el debido proceso tiene a su vez, dos expresiones una formal y otra sustantiva en la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tiene que ver con las formalidades establecidas, tales como las que establecen el Juez Natural, el procedimiento pre-establecido, el derecho a la defensa, la motivación en su fase sustantiva se relaciona con los estándares de justicia como son; la razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer.

5.- Sobre la incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para el conocimiento de cuestiones de índole penal añadió que el art. 42 del Cód. Pdto. Pen. dispone que es competente para el conocimiento exclusivo de todos los delitos la justicia penal y por ende el juez en materia penal, por lo que si el recurrente y posteriormente la autoridad administrativa, da por hecho o juzga la comisión de un delito, en el presente caso, debe ser la instancia penal quien resuelva si hay clonación de facturas y no así la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuyas facultades se encuentran establecidas en las Disposiciones Tributarias que se encuentra en el art. 197 parág. II inciso b) de la L. N° 2492, que dispone clara y expresamente que no es competencia de la superintendencia tributaria ahora autoridad de impugnación tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria.

6.- Finalmente sobre el precedente administrativo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria indicó que se puede evidenciar que la Resolución Jerárquica AGIT- R.J. 0016/2014, demuestra contradicciones y vulneración al principio de precedente administrativo, es un modo de actuar de la administración que se reitera en el tiempo y se consolida como tal; si bien no es vinculante en cuanto que la administración puede, en un momento determinado, separarse del mismo, no obstante, el precedente sí que tiene cierta eficacia vinculante ya que si la administración decide separarse del precedente, deberá motivarlo, aspecto que no ocurrió en el presente caso; es decir, sustentar los motivos por las cuales decide separarse de la posición asumida en un momento dado, lo que se traduce en una carga de transparencia, que consiste en la clara exposición de las razones por las cuales deciden apartarse, justificando el cambio, a partir de la demostración de que jurídica y moralmente es mejor la posición que se expone en el fallo actual, y de que tal cambio no genera un efecto traumático en la Seguridad Jurídica, principio que se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado, en base al cual en todo Estado de Derecho implica la existencia de un derecho cierto, que implica que todo ciudadano pueda saber que tiene prohibido y que tiene autorizado y cuáles son las consecuencias jurídicas de sus acciones.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque parcialmente la resolución del recurso jerárquico AGIT-RJ 0016/2014, consiguientemente resolviendo en el fondo, declare firmes y exigibles las resoluciones determinativas.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 75 a 80 de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada mencionó que respecto a la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa indica que de la revisión de antecedentes y del expediente se evidenció que con carácter previo a la emisión de las Órdenes de Verificación Nos. 0012OVI01210 y 0012OVI01211, contra Marco Atilio Calero del Mar, solicitó al sujeto pasivo documentación relativa a los periodos abril y junio 2009, la cual no fue presentada, razón por la cual confirmó en las resoluciones determinativas las observaciones establecidas según las vistas de cargo, sin embargo de lo señalado se debe tener presente que recién en las resoluciones determinativas, la administración tributaria amplía el detalle del cargo efectuado al señalar que detectó ingresos facturados según facturas Nos. 3241 y 3248 y la factura No. 3260, importes que no habrían sido declarados por el sujeto pasivo, empero, no se cuenta con información relativa si la Administración Tributaria inició una verificación al comprador Security Enterprise S.R.L., menos aún cuenta con los resultados de dicho procedimiento, para esclarecer si la inconsistencia de la información era atribuible al vendedor o al comprador, de modo de que su observación sea contundentemente respaldada; tanto así que recién en las resoluciones determinativas expone detalles de las facturas observadas, pero no aporta de pruebas adicionales, con la cual está claro que es la propia administración tributaria la que coartó sus amplias facultades para efectuar mayores verificaciones o procedimientos relativos al caso; inclusive en la respuesta al recurso de alzada, la administración tributaria se limita a verter argumentos generales, no así defensa específica, que incluya resultados en caso de haber efectuado verificaciones al comprador Security Enterprise S.R.L., o a los compradores (Campero, Soria y Molina) que declara el recurrente Marco Atilio Calero del Mar; tampoco desvirtúa la prueba presentada en instancia de alzada, relativa a la autenticidad de las impresiones de los libros de ventas presentados, con relación a la información sobre ventas recepcionada por la Administración Tributaria en su sistema; en ese sentido y considerando que la Administración Tributaria aportó el detalle que permitió asumir el sujeto pasivo defensa concreta sobre los cargos que se le formulan, esta instancia jerárquica no evidenció vulneración de los derechos de la administración tributaria, ya que según el inciso c), Art. 218 de la L. N° 2492, presentó respuesta a los argumentos del recurso de alzada, consecuentemente la valoración de la prueba efectuada en la resolución de alzada, no puede ser considerada como vulneración del debido proceso derecho a la defensa de la administración tributaria, ya que es recién con la notificación de las resoluciones determinativas, que Marco Atilio Calero del Mar tomó conocimiento sobre las facturas que la administración tributaria estableció como ingresos no declarados, momento a partir del cual ejerció defensa ante la instancia de alzada; con posterioridad a la misma, la administración tributaria aportó respuesta en función a los temas incluidos en el memorial del recurso de alzada y con ello ejerció la defensa que consideró, por lo que no se evidencia vulneración del debido proceso ni del derecho a la defensa de la administración tributaria.

2.- Sobre la legalidad de los actos de la administración tributaria señaló, resulta evidente que la administración tributaria no expuso de forma precisa ningún agravio respecto a los actos que emitió a lo largo del proceso que realizó hasta la emisión de las resoluciones determinativas, ya que se concreta a señalar que dichos actuados son legales; por lo que no corresponde el análisis sobre vulneración del debido proceso, con relación al procedimiento seguido por la administración tributaria en la determinación del IVA e IT. En consecuencia, no se estableció vulneración de ningún derecho; consiguientemente, no existieron causas para la nulidad o anulabilidad por lo que se pasa a analizar el tema de fondo.

3.- Respecto a la aplicación del principio de verdad material aclaró que se debe tener presente lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio de 2010, bajo ese mismo contexto, se debe tomar en cuenta que en materia tributaria y específicamente en el procedimiento de los recursos de impugnación, el num. 1, art. 200 del C.T.B. recoge este principio al establecer que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario. Ahora dentro del presente, cabe hacer referencia a lo analizado en la Resolución Jerárquica AGIT – RJ/RA 1156/2013 de 23, respecto de la pertinencia y oportunidad de la prueba que fue aportada por Marco Atilio Calero del Mar junto a su recurso de alzada, acto que concluyó indicando que dicha prueba cumple los requisitos de pertinencia y oportunidad establecida en el art. 81 de la L. N° 2492; bajo esa premisa de la compulsión de los antecedentes, se evidenció que la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización iniciado con las órdenes de verificación, expone un detalle de diferencias de manera general, sobre la existencia

de diferencias entre los ingresos declarados y los importes declarados por los informantes (compradores); para tal efecto, solicita la presentación de documentos, que no fueron presentados, por lo que la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 46083 y 46084, por la falta de entrega de la documentación solicitada, emitiéndose los informes respectivos, además que notificó las vistas de cargo, otorgando el plazo de 30 días para descargos; el 2 de enero de 2013, se notificó de forma personal las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00003-13 y 17-00004-13, en el primer caso observa las facturas Nos. 3241 y 3248, del periodo abril 2009 por un importe total de Bs. 31.980.- para el segundo caso, refiere ingresos no declarados correspondiente a la factura No. 3260 del periodo junio 2009, por un importe de Bs. 36.540.- estableciendo una deuda tributaria de 9-581 UFV y 10.595 UFV para los periodos abril y junio 2009 respectivamente, con la sola mención de que el cruce de información realizada a través de sus sistema estableció diferencias en las ventas declaradas. Considerando que la administración tributaria durante el proceso de verificación le solicitó al sujeto pasivo la presentación de documentos (declaraciones juradas formulario-200, libro de ventas y copias de las facturas de venta) correspondiente a los periodos abril y junio de 2009, empero el recurrente en instancia de alzada refiere que "... si bien los números de las facturas y los de la autorización o dosificación coinciden con los (...) que me extendió la administración tributaria recurrida, las facturas detectadas en poder de la Empresa Security Enterprise S.R.L. y que habrían sido declaradas, innegablemente son clonadas y falsas, debido a que (...) contienen otros nombres de compradores, importes diferentes y también otras fechas de emisión ...", ventas que señala, se encuentran respaldadas por el Libro de Ventas IVA correspondiente a los periodos fiscales referidos, además con el pago de impuestos, documentos que al ser originales hacen plena fe de lo indicado; en ese sentido, se evidencia que Marco Atilio Calero del Mar, adjuntó a su recurso de alzada acreditó las copias de las facturas Nos. 3241,3248 y 3260, libro de ventas y declaraciones juradas formularios 200 y 400 correspondientes al periodo septiembre de 2009, pruebas que si bien no le fueron solicitadas, empero en el presente caso resultan como respaldo válido de las ventas efectuadas por Marco Atilio Calero del Mar, ya que fueron oportunamente registradas en el Libro de Ventas IVA y posteriormente declaradas a la administración tributaria por un total de Bs. 16.030.- según DDJJ del IVA e IT, dentro del plazo de vencimiento establecido para el periodo fiscal septiembre 2009; además se advirtió que durante los periodos fiscales de abril y junio de 2009, Marco Atilio Calero del Mar había emitido las facturas comprendidas en el rango de las facturas Nos. 1842 al No. 2064 para abril, y del No. 2331 al No. 2586 para junio 2009, por lo que el desconocer las facturas Nos. 3241,3248 y 3260 implicaría desconocer todas las facturas declaradas en los periodos señalados, ya que éstas fueron correlativamente declaradas; así también se advierte que habitualmente Marco Atilio Calero del Mar efectúa ventas por importes similares a los importes que corresponden a las facturas Nos. 3421, 3248 y 3260, es decir Bs. 35.- Bs60.- y Bs61.- respectivamente cifras que se contraponen con lo que habría declarado el informante Security Enterprise SRL (Bs. 31.980.- correspondiente a las facturas Nos. 3241 y 3248 y Bs. 36.540.- para la factura No. 3260).

4.- Respectó a la valoración de la prueba señaló que según la resolución jerárquica AGIT-RJ 0178/2011; se debe considerar, que una parte de la prueba fue presentada con juramento correspondiente, en cuya presentación el sujeto pasivo no demostró que la omisión de la presentación de la prueba respectiva no fue por causa propia; en ese sentido, no se consideró la misma; por lo que queda claro que las razones de rechazo en los casos citados, no guardan relación con el presente caso en el que se dio a conocer el detalle de facturas observadas en las resoluciones determinativas; en ese sentido no corresponde mayor análisis al respecto, debido a que no se trata de casos similares. Respecto a que el contribuyente fue víctima de una clonación y/o falsedad material e ideológica, tal como lo señala la Administración Tributaria, la clonación y/o falsedad material e ideológica debe ser juzgada en la vía correspondiente; sin embargo, esta instancia jerárquica difiere de la opinión en sentido que la Administración Tributaria considera que este tema es de absoluta responsabilidad del sujeto pasivo, en tanto que este último también considera que esa responsabilidad del sujeto pasivo, en tanto que este último también considera que esa responsabilidad es exclusiva de la Administración Tributaria, en todo caso al afectar la presente situación tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo, debiera realizarse un esfuerzo común para aclarar la presente situación, en ese sentido considerando la prueba aportada por Marco Atilio Calero del Mar en la instancia de alzada, el sujeto pasivo ha desvirtuado la pretensión fiscal, por cuanto la Administración Tributaria no desvirtuó la misma en cuanto a su contenido, por lo cual los argumentos del ente fiscal que refieren el rechazo de la citada prueba en cumplimiento al num. 2 del art. 81 de la L. N° 2492, no corresponden; por lo que en este punto, se debió confirmar la resolución de alzada que dejó sin efecto los cargos establecidos por ingresos no declarados según las resoluciones determinativas, ambas de 2 de enero de 2013, que establecen una deuda de 8.081 UFV equivalente a Bs. 14.556.- y 9.095 UFV equivalente a Bs. 16.382.- para abril y junio 2009 respectivamente, que incluyen tributo omitido, intereses y la omisión de pago; toda vez que la Administración Tributaria no demostró que los créditos fiscales declarados por el informante Security Enterprise S.R.L., corresponden a débitos generados por Marco Atilio Calero del Mar.

5.- Finalmente pidió se tenga presente que los puntos 4.2. De la prueba presentada ante instancia de alzada, 4.4., vulneración a los preceptos constitucionales, 4.5., incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para el conocimiento de cuestiones de índole penal y 4.6. Del precedente administrativo emitida por la autoridad de impugnación tributaria, son nuevos argumentos que el mismo demandante no los planteó en la instancia de alzada y jerárquico, por la presente demanda no puede subsanar omisiones del demandante, siendo que el mismo vulnera el principio de congruencia y el debido proceso.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 0016/2014 de 06 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que, la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano L. N° 2492, dando cumplimiento a las Ordenes de Verificación Nos. 00120VI01210 y 0012VI01211, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, ha procedido a la verificación del cumplimiento que este dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros en los periodos fiscales abril y junio de 2009,

que el contribuyente Calero del Marco Atilio presentó la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo abril/2009 en formulario 200 – 2 con número de orden N° 8710227497, asimismo presentó la declaración jurada del Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo referido en formulario 400 – 2 con número de orden N°8710227498 y por el periodo junio/2009 presentó la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado en formulario 200 – 2 con número de orden N° 8697553945, asimismo presentó la declaración jurada del Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo referido en formulario 400 – 2 con número de orden N° 8697553946, que practicadas las liquidaciones previas de adeudos, señalada en el art. 96 de la L. N° 2492 , se han establecido los montos de 9.495.- UFV's por el periodo abril/2009 y 10.499.- UFV's por el periodo junio/2009 por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, correspondientes al Impuesto al valor agregado IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT), además de la multa por incumplimiento a deberes formales; liquidaciones que no han sido aceptadas por el contribuyente, o habiéndolo sido, no ha procedido a su cancelación, en tales antecedentes se emitieron las Vistas de Cargo Nos. SIN/GDCBBA/DF/VI/NC/ 00448/2012 y SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03444/2012 ambas de 20 de septiembre, que en el término de prueba otorgado por el art. 98 de la L. N° 2492 , el contribuyente Calero del Mar Marco Atilio no aceptó ni canceló las liquidaciones practicadas y tampoco ofreció pruebas de descargo que logren desvirtuar lo establecido durante la verificación, por lo que se emitieron las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00003-13 y 17-00004-13 ambas de 02 de enero, donde se resuelven determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Calero del Mar Marco Atilio en la suma de 8.081.- UFV's, equivalentes a la fecha de emisión de la resolución a Bs. 14.556.- (catorce mil quinientos cincuenta y seis/00/100 bolivianos) por el periodo abril/2009, y en la suma de 9.095.- UFV's, equivalentes a la fecha de emisión de la resolución a Bs 16.382.-, debidamente notificado con dichos actos administrativos, el sujeto pasivo interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando las resoluciones determinativas, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la resolución del recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0470/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba que resolvió revocar totalmente las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00003-13 y 17-00004-13 de 2 de enero, en conocimiento de dicha determinación la Gerencia Distrital a.i. Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 6 de enero de 2014 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0016/2014 que revoca parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a la sanción por el incumplimiento del deber formal de presentar la documentación solicitada por un total de 3.000 UFV impuesta según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación de Determinación de 1500 UFV cada una, dejando sin efecto la determinación por ingresos omitidos según las Resoluciones Determinativas que incluyen tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, toda vez que la Administración Tributaria no demostró que los créditos fiscales declarados por el informante Securiy Enterprise SRL, correspondan a débitos generados por el sujeto pasivo, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

- 1.- Sobre la presunción de legalidad de los actos administrativos.
- 2.- De la prueba presentada ante instancia de alzada.
- 3.- Si se ha vulnerado el art. 81 de la L. N° 2492
- 4.- Si se han vulnerado los preceptos constitucionales.
- 5.- Sobre la incompetencia de la autoridad general de impugnación tributaria, para el conocimiento de cuestiones de índole penal.
- 6.- Sobre el precedente Administrativo, emitido por la autoridad de impugnación tributaria.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

- 1.- Sobre la legalidad de los actos administrativos.
- 2.- De la prueba presentada ante la instancia de Alzada.
- 3.- Si se ha vulnerado el Art. 81 de la L. N° 2492
- 4.- Si se han vulnerado los preceptos constitucionales.
- 5.- Sobre la Incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para el conocimiento de cuestiones de índole penal.
- 6.- Sobre el precedente Administrativo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Antes de ingresar a resolver las controversias, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- 1.- Sobre la legalidad de los actos administrativos.

Respecto a esta controversia corresponde señalar que la entidad demandante, en este punto hace una relación de los actos emitidos por la Administración Tributaria desde las órdenes de verificación hasta la emisión de las Resoluciones Determinativas, señalando además que

dichos actos son legales, empero no expuso ningún agravio, consecuentemente al no haberse precisado este aspecto imposibilita a este Tribunal Supremo de Justicia pronunciarse al respecto.

2.- De la prueba presentada ante la instancia de Alzada.

Respecto a este punto, corresponde referir que de la revisión del Recurso Jerárquico (fs. 315 a 322 vta. anexo 2), interpuesto por la Administración Tributaria se evidencia que el mismo no ha sido motivo de impugnación, consiguientemente no se tiene pronunciamiento alguno por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, atentando al principio de congruencia, respecto al principio de congruencia la S.C. N° 0486/2010-R de 5 de julio, puntualizó: “De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, (...). En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes.

Bajo ese razonamiento, la exigencia de congruencia entre lo peticionado y lo resuelto se concreta en que el fallo debe ceñirse a lo estrictamente solicitado y no resolver más allá de lo pedido, que constituiría un pronunciamiento ultra petita, o, conceder algo distinto a lo demandado por las partes, conocido en doctrina procesal como un pronunciamiento extra petita. La inobservancia de este componente del debido proceso, vulnera el derecho a la defensa”.

Así mismo con relación a este principio este Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia No. 163/2014 de 8 de agosto ha emitido el siguiente razonamiento: “El principio de congruencia de manera general en fase recursiva, se halla intrínsecamente ligado a la correspondencia que debe de existir entre las pretensiones alegadas por el recurrente y lo resuelto por el juzgador, plasmándose dicho principio también en materia administrativa, como la necesaria correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en los recursos de alzada o jerárquico y lo resuelto en los citados recursos, en otras palabras, la incongruencia en fase recursiva, es aquella en virtud de la cual la autoridad administrativa o judicial pronuncia resolución resolviendo cuestiones no reclamadas (extra petita) o excediéndose sobre lo pedido (ultra petita) o no dando respuesta a las cuestiones reclamadas (infra petita), o dando menos de lo pedido (infra petita), incorrección procesal que incide, en el derecho fundamental a la defensa, puesto que sustrae a la parte la posibilidad de contradecir u oponerse a esta decisión.

Al respecto el art. 198. I del Cód. Trib., boliviano, cuando se refiere a la forma que deben observar los recursos, establece la obligación que tiene el recurrente de fundamentar los agravios que se le hubieren inferido y de manera correlativa, el art. 211. I del referido cuerpo legal, indica que las resoluciones dictadas en alzada y jerárquica, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes”.

Por lo que en atención a las citas jurisprudenciales, no corresponde pronunciarse sobre los mismos, debiendo tenerse presente además que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la respuesta a la demandada, se refirió a aspectos que no se hallan consignados en la demanda.

3.- Si se ha vulnerado el art. 81 de la L. N° 2492.

Con carácter previo corresponde señalar que el Art. 81 de la L. N° 2492 señala lo siguiente: “(apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención”.

De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la administración tributaria dentro del proceso de fiscalización iniciado con las Órdenes de Verificación Nos. 0012OVI01210 y 012OVI01211, con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales en vigencia correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los periodos abril y junio de 2009 de acuerdo al Form. 7520 (fs. 2 y 3 anexos 3 y 4), diferencias establecidas en los ingresos declarados, según información por terceros contra el importe señalado en el formulario 200, casilla 13, por lo cual se solicita la presentación de las declaraciones juradas formulario 200, Libro de Ventas, copias de las facturas de ventas de los periodos observados, así mismo se advierte que entidad demandante el 20 de septiembre de 2012, emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación (ambas a fs. 25 anexos 3 y 4), posteriormente se emitieron las vistas de cargo y finalmente se emitieron las Resoluciones Determinativas las mismas señalan que se detectaron ingresos no declarados, en el primer caso se observa las facturas Nos. 3241 y 3248 del periodo abril 2009 por un importe total de Bs. 31.980 e igualmente hace alusión a ingresos no declarados correspondiente a la factura No. 3260 del periodo junio 2009, por un importe de Bs. 36.540, por lo cual se establece una deuda tributaria de 9581 UFV y 10.595 UFV para los periodos abril y junio 2009.

Siempre de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que del examen de las Vistas de Cargo Nos. SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00448/2012 y SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00449/2012 (ambas a fs. 29 a 30 anexos 3 y 4), se advierte que las mismas

expusieron diferencias establecidas en los ingresos del sujeto pasivo de acuerdo a información de terceros y sus declaraciones juradas Form 200, empero no precisa cuáles serían las facturas emitidas o los ingresos percibidos que no habrían sido declarados que sirvieron de base para la determinación de los impuestos omitidos por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Transferencia; también se evidencia que durante el plazo concedido por el art. 98 del Cód. Trib. boliviano, el contribuyente no presentó los descargos durante la vigencia del mismo, sin embargo de lo anotado se hace necesario señalar que la administración tributaria recién suple las omisiones en las resoluciones determinativas donde precisan que los ingresos no declarados corresponden a las facturas Nos. 3241 y 3248 por el periodo Abril 2009 en la suma total de Bs. 31.980.- y factura No. 3260 por un importe de Bs. 36540.- por el periodo junio 2009, acto administrativo que dio lugar a que el sujeto pasivo presente los descargos respectivos en la instancia de Alzada, por lo que se puede colegir que la Administración Tributaria cuando emitió las Vistas de Cargo lo hizo sin observar lo dispuesto por los arts. 96 del Cód. Trib. Boliviano y 18 del D.S. N° 27310 R. Cód. Trib. boliviano.

De igual modo corresponde señalar que tanto la Autoridad Regional Tributaria Cochabamba y la Autoridad General de Impugnación Tributaria basaron su determinación en el principio de verdad material, al respecto corresponde señalar que el tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "... En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II- Abeledo-Perrot-Buenos Aires Argentina, pág. 321).

Así mismo el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la Sentencia N° 1662/2012 sobre la verdad material señala que "...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la norma suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal."

De acuerdo a lo cita doctrinaria y la jurisprudencia constitucional, a efecto de determinar la verdad material en oposición a la verdad formal, esta última deberá significar una restricción o distorsión de los hechos, que derive en una situación injusta y que no responda a principios y valores que sustentan la constitución y las leyes, argumento que se refuerza por lo dispuesto por el art. 200 de la L. N° 3092 (C.T.B.) que establece que los recursos administrativos, responderán además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341 (LPA), al Principio de oficialidad o de impulso de oficio, siendo la finalidad de los recursos administrativos al establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario.

Por lo que se dirá que la Autoridad demandada al emitir la Resolución ahora impugnada no vulneró lo dispuesto por el art. 81 de la L. N° 2492, toda vez que la prueba presentada por el sujeto pasivo en alzada cumple con los requisitos de pertinencia y oportunidad señaladas en la norma citada líneas arriba.

En lo que respecta a las controversias expuestas en los puntos 4, 5 y 6, la entidad demandante deberá tener presente lo expuesto en el punto 2 de la presente resolución.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución Jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 50, de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 0016/2014 de 6 de enero pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la magistrada Rita Susana Nava Durán, el magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



399

**Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 17, en la que la Autoridad de Regularización y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes (ATT) representado legalmente por Luis Felipe Guzmán Sanjinés, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 41 a 44, replica de fs. 62 a 63, apersonamiento del tercero interesado de fs. 68 a 72, dúplica de fs. 76 a 77, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el Servicio de Impuestos Nacionales mediante Orden de Verificación N° 0011OVI00642 operativo 720 "Operativo Especifico Crédito Fiscal IVA" verifico las obligaciones impositivas de la ex Superintendencia de Telecomunicaciones de los periodos fiscales enero, febrero, abril, mayo junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008.

En 8 de abril de 2009, la ex superintendencia se apersona ante la Administración Tributaria para colaborar y presentar la documentación que se le requirió, que después del proceso de verificación el SIN emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/1219/2012 de 6 de diciembre de 2012, por el presunto incumplimiento de deberes formales, otorgándole 30 días para que presente pruebas y descargos.

El 17 de enero de 2013, la ATT presento incidente de nulidad y sin perjuicio presenta descargos, incidente que no mereció respuesta. El SIN La Paz de forma arbitraria continuó con el proceso y emite la R.D. N° 0583/2013 de 31 de mayo, sancionando a la ATT con 3000 UFV por el incumplimiento al deber formal relacionado con la entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos.

Resolución determinativa fue confirmada por Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1009/2013 de 14 de octubre, y Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante transcribe e expone una serie de normativas referidas al derecho a la impugnación, a la defensa, al debido proceso, sometimiento a la ley y lo medios de notificación que existen en materia tributaria, como también indica que de los fundamentos expuesto en el recurso jerárquico respecto a la nulidad no fueron respondidos en la resolución jerárquica, lo cual vulnero flagrantemente el principio de congruencia y sometimiento pleno a la ley, bajo los cuales se rige la actividad administrativa que deben contener todo acto administrativo, que debe existir congruencia entre la acción que se pretende sancionar y la aplicación de la sanción, lo que genero indefensión a la ATT.

La resolución jerárquica acepta que existió un error formal en la transcripción de datos del representante legal, en consideración al D.S. N° 29894 de 7 de septiembre de 2013 y el D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, que crea a la Autoridad de Regulación, Fiscalización y Control Social de Telecomunicaciones y Transportes, y que el art. 138 del D.S. N° 29894 extingue como personas jurídicas a las superintendencias del sistema de regulación sectorial, donde se encontraban las Superintendencias de Telecomunicaciones y Transporte, por su parte la AGIT señala a favor del SIN que la presunta contravención fue cometida y configurada por la ATT cuando de manera totalmente contradictoria la Resolución determinativa sanciona e íntima al contribuyente Superintendencia de Telecomunicaciones, que es totalmente distinta a la Autoridad y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes, que debió ser a quien se le inicie el procedimiento, ya que a criterio de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria fue quien cometió la contravención, lo que no fue considerado por el jerárquico, lo que vulnero la seguridad jurídica y el debido proceso.

También indica que corresponde declarar la nulidad de la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLPZDAF/SVI/VC/1219/2012 de 6 de diciembre de 2013, por no haberse establecido adecuadamente los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, toda vez que la administración tributaria no ha observado lo determinado por el art. 96 de la L. N° 2492, referente a los requisitos que debe cumplir la emisión de la vista de cargo.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la presente demanda contenciosa administrativa, y se proceda a la revocatoria total la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2295/2013, y consecuentemente, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 1009/2013, y declarar la revocatoria total de la R.D. N° 17-0088-2012, o en su caso anular obrados hasta el vicio más antiguo.

III. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 12 de febrero de 2015, que cursa de fs. 41 a 44, señalando lo siguiente:

No obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos.

Que la AIT en ningún momento vulnera el principio de congruencia y sometimiento a la Ley, ya que los argumentos de la demanda son generales que no detallan de manera minuciosa de qué manera se hubiera vulnerado lo denunciado, y que el D.S. N° 0071, crea a las Autoridades de Fiscalización y Control Social en los sectores de Telecomunicaciones y Transportes, entre otros, que dispuso las atribuciones, competencias, derechos y obligaciones de las ex superintendencias sectoriales serán asumidas por las Autoridades de Fiscalización y Control Social, en lo que no contravengan en lo dispuesto por la C.P.E.

Que de la verificación interna a la Superintendencia de Telecomunicaciones de los periodos fiscales enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008 del IVA, gestión en la cual continuaba dicha Superintendencia, que de acuerdo al art. 22 de la L. N° 2492, esta institución pública contaba con la calidad de sujeto pasivo, empero por mandato del art. 4 del D.S. N° 0071 correspondía que la ATT, tal como lo hizo, se apersona en el proceso de verificación, al haber asumido las obligaciones de la extinta Superintendencia de Telecomunicaciones, y siendo que el actual ente regulador en telecomunicaciones y transportes se apersona, es evidente que las notificaciones cumplieron su finalidad, por lo que no se causó indefensión alguna a la ATT.

Que respecto al incumplimiento al deber formal se produjo dentro del proceso de Verificación Interna y si la ATT estaba obligada a asumir las obligaciones, no presentó toda la documentación requerida, incurrió en la contravención cometida dentro del proceso de verificación, que inicialmente se inició en contra de la Superintendencia de Telecomunicaciones, que en aplicación del art. 4 del D.S. N° 0071 la ATT deberá asumir defensa, al respecto cita la SC. N° 0287/2003-R de 11 de marzo. Así también manifiesta que la vista de cargo contiene todos los requisitos exigidos en el art. 18 del ds. n° 27310, y que de la indicación del tributo y periodos fiscales se encuentran ausentes, toda vez que al calificar una sanción no corresponde que se consigne en la vista de cargo, por lo que si se estaría sancionando por omisión de pago, esto no es cierto ya que en los hechos al no haberse determinado tributo omitido, no puede existir omisión de pago, por lo que este error material no amerita la nulidad de la vista de cargo, lo que la resolución determinativa aclara, que como respaldo señala la S.C. N° 1786/2004-R de 12 de noviembre.

II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte - ATT, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, recursivos, la resolución administrativa impugnada y los fundamentos de la demanda y contestación a la misma, se evidencia los siguientes hechos:

Que el 28 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notifico mediante cedula a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Telecomunicaciones y Transporte-ATT, con la Orden de Verificación N° 00110VI0642 modalidad Verificación de Crédito Fiscal de los periodos fiscales enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008 del IVA, de las facturas declaradas por el contribuyente.

El 31 de agosto de 2012, la ATT, presentó nota solicitando prorroga de plazo para la presentación de la documentación requerida, por lo que el 11 de septiembre de 2012, el contribuyente presentó a la administración tributaria facturas originales y fotocopias de los periodos fiscales enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008.

La ATT fue notificada con la Vista de Cargo CITE: N° SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/1219/2012 de 6 de diciembre, que establece la multa por incumplimiento a deberes formales de 3.000 UFV, por la omisión de presentación de toda la información y documentación requerida.

El 17 de enero de 2013, la ATT formulo incidente de nulidad por estar en desacuerdo con la deuda establecida en la vista de cargo, porque la misma no cumpliría con lo establecido con el art. 96 de la L. N° 2492, misma que por Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/331/2013 de 24 de enero de 2013, ratifica la deuda tributaria determinada de 3.000 UFV, importe equivalente a la multa por incumplimiento a deberes formales y recomienda la prosecución del trámite correspondiente.

En 28 de junio de 2013, la Superintendencia de Telecomunicaciones fue notificada mediante cedula con la R.D. N° 0583/2013 de 31 de mayo, que sanciona por incumplimiento a deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos por los periodos fiscales enero, febrero, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 con una multa de 3.000 UFV en aplicación del anexo "A", sub num. 4.1 de la RND N° 10-0037-07.

La ATT contra la resolución determinativa interpuso recurso de alzada que por Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 10 de septiembre, confirmo la resolución determinativa, por lo que la ATT contra dicha resolución de alzada interpuso recurso jerárquico que mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre, también confirma la resolución de alzada y consecuentemente la resolución determinativa.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes de la demanda y la resolución Jerárquica impugnada se establece, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

Si la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responde a todos los puntos impugnados por la ATT; si la ATT es quien debe asumir por la sanción impuesta por la administración tributaria; y si la vista de caro: cumplió con los requisitos establecidos en el art. 96 de la L. N° 2492.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Que establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su sala plena, para la resolución de la controversia, primeramente debemos realizar las siguientes apreciaciones de orden legal:

Que los parág. I y II del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) establece que: I. "Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior". II. "No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados". La anterior norma es complementada con el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que expresamente dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma, se puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, siempre y cuando se haya ocasionado indefensión a los administrados o se lesione el interés público.

Así también, la S.C. N° 0275/2012 de 4 de junio de 2012, ha establecido que toda resolución sea jurisdiccional o administrativa a fin de garantizar el debido proceso, exige a la autoridad administrativa exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y si quiere, posteriormente poder impugnar esa resolución, la citada sentencia constitucional expresamente señala "...La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la S.C. N° 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso "...exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión".

De la precedente jurisprudencia constitucional mencionada, se establece, que el derecho a la defensa contiene entre otros derechos a una decisión fundada o dicho de otra forma a una resolución administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y posteriormente poder impugnar esa resolución. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa (sobre todo en materia de sanciones administrativas), la S.C. N° 0873/2013 de 20 de junio de 2013 ha fijado con claridad que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello señala: "La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos".

También debe considerarse que el principio de congruencia aplicada a una resolución administrativa o judicial, es muy importante, ya que este responde a la pretensión jurídica o a la expresión de agravios formulados por las partes, que debe ir reflejado en la resolución que resuelve el litigio, ya que la falta de relación entre lo resuelto con lo solicitado o impugnado, que además este debe coincidir con la relación de los hechos que dieron lugar al acto impugnado, ocasiona la vulneración del principio procesal de congruencia, y que la resolución sea ultra petita e ingrese en un per saltum de instancia.

En el caso de autos, el demandante acusa que sus fundamentos expuestos no fueron desvirtuados en la Resolución de Recurso Jerárquico, respecto a la nulidad presentada, ante lo manifestado por el recurrente, de la revisión de obrados se puede evidenciar que la Resolución Jerárquica tal como lo manifiesta el demandante efectivamente responde sobre lo acusado, aclarando además sobre la existencia de la deuda tributaria que solo sería de 3.000 UFV por el incumplimiento al deber formal y no por Omisión de Pago, que obviamente sería un

error, pero que este no podría ser considerado como una causal de nulidad, ya que no reuniría los requisitos exigidos por el art. 36 de la L. N° 2341, que pese a la aclaración realizada por la AGIT en su Resolución, no existe confusión en la sanción impuesta por la administración tributaria como tampoco provocaría vulneración de derecho alguno del administrado.

Respecto a la responsabilidad de la ATT para asumir la sanción impuesta por la Administración Tributaria, este aspecto también fue aclarado en la Resolución de Recurso Jerárquico, en el punto IV.1.2, y como se había manifestado evidentemente el D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, en su art. 1 establece: a) "Crear las Autoridades de Fiscalización y Control Social en los sectores de: Transportes y Telecomunicaciones; Agua Potable y Saneamiento Básico; Electricidad; Bosques y Tierra; Pensiones; y Empresas; determinar su estructura organizativa; definir competencias y atribuciones; y b) Establecer el proceso de extinción de las superintendencias generales y sectoriales, y reglamentar las transferencias de activos, pasivos, recursos humanos, recursos presupuestarios, procesos judiciales y administrativos, derechos y obligaciones".

Debiendo considerarse que si bien por Orden de Verificación N° 0011OVI00642 de 14 de febrero de 2011, la administración tributaria realizó la verificación de las obligaciones impositivas de la ex Superintendencia de Telecomunicaciones de los periodos fiscales enero, febrero, abril, mayo junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, en la fecha que se inició este proceso de fiscalización, la Superintendencia de Telecomunicaciones ya había sido extinguida por efectos del D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, por lo cual le correspondía asumir este proceso a la ATT, por lo que se notificó a la ATT con el proceso de fiscalización, lo cual no puede ser desconocido, ni ser utilizado como motivo de nulidad.

Finalmente, respecto a los requisitos que debería contener la Vista de Cargo CITE: N° SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/1219/2012 de 6 de diciembre, evidentemente el art. 96-I de la L. N° 2492, establece: I. "La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado", se observa que estos requisitos si han sido cumplidos por la administración tributaria, y si bien el demandante observa que en la vista de cargo figura de la sanción por Omisión de Pago, debe considerarse que tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa consta una multa de 3.000 UFV por el incumplimiento de deberes formales por la no presentación de documentación requerida, y no consigna una determinación de tributo omitido por lo que obviamente no podría existir omisión de pago, si evidentemente existe un error este es un error material que no puede ameritar la nulidad de la vista de cargo, ya que el contenido de la misma y su interpretación aclara en que sanción incurrió la ATT.

Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la resolución impugnada, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de los antecedentes en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 17, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2295/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



400

**Gobierno Autónomo del Departamento de Chuquisaca
c/ Ministerio de Medio Ambiente y Agua
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs.160 a 165 de obrados, subsanada a fs. 180, impugnando la Resolución Administrativa Medio Ambiente/No. 003, pronunciada por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, la contestación de fs. 192 a 200 vta., los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante mencionó que mediante Resolución Administrativa VMA No. 026/12 de 6 de diciembre se resolvió iniciar proceso administrativo sancionatorio al representante legal de la actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ K'ASA" a cargo del Gobierno Departamental de Chuquisaca, posteriormente se emitió la correspondiente resolución administrativa que resolvió imponer sanción administrativa de multa, contra la cual la entidad demandante interpuso recurso de revocatoria, determinación que fue confirmada por la autoridad que resolvió el recurso de revocatoria y confirmada en todas sus partes en la instancia jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad demandante señaló que es menester referirse a los extremos contenidos en la resolución que se impugna, se refiere a los hechos y al marco legal expresado por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, llegando a la convicción de que la sanción se confirma en todas sus partes, olvidándose del análisis objetivo de la declaratoria de adecuación ambiental (DAA) 010202-010304/DAA/No.2013/12 de 14 de diciembre, documento que contradice toda afirmación y lo extraño que no se valora el documento antes mencionado y que ellos mismo como autoridades competentes la otorgan, como así lo establece la Ley de Medio Ambiente y sus decretos reglamentarios, siendo evidente los efectos previstos de toda normativa en actual vigencia, en este caso la acción del Viceministro de Medio Ambiente Biodiversidad, Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal y del Ministerio de Medio Ambiente y Agua es nula, ante tal reconocimiento era por demás coherente que la resolución de recurso jerárquico declare la nulidad de la sanción dentro del proceso administrativo sancionatorio, en virtud a la supremacía constitucional, es decir, garantizando el derecho a la seguridad jurídica tal cual lo establece la Constitución Política del Estado entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran y el desarrollo de la sociedad en su conjunto, que representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio.

2.- Mencionó también que no obstante de reconocer expresamente la acción de la Administración en virtud a los cuales la Resolución Medio Ambiente N° 003 de 13 de enero de 2014 quedo firme y subsistente inexplicablemente y sin siquiera señalar la norma legal de respaldo real y objetivo, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua afirma y que desde ningún punto de vista representa la aceptación o consentimiento respecto a lo resuelto en la Resolución Medio Ambiente N° 003 de 13 de enero de 2014, máxime cuando no existe una valoración real y objetiva de norma legal aplicable que así lo determine, que vulneran el principio de legalidad, imparcialidad y buena fe (art. 4 inc. d, e, f) y g) de la L. N° 2341.

3.- Indico que como se observa al margen de no obrar con la debida objetividad y sometimiento a la ley, al omitir realizar cita de normas legales aplicables, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua pretende justificar su resolución manifestando que se inició la actividad sin contar con la licencia ambiental una situación por demás subjetiva; en este marco se evidencia que la actividad contaba con DD.SS. Nos. 0797 y 0798 de Declaratoria de Emergencia y Desastres, y con la declaratoria de adecuación ambiental (DAA) 010202-010304/06/DAA/No2013/12 de 14 de diciembre, que se reconoce de manera t{acita y objetiva, puesto que se otorgó de manera libre y voluntariamente la declaratoria de adecuación ambiental, en el contenido integro de la referida declaratoria así lo manifiesta por autoridad competente, consentimiento expreso, empero, cuando realiza esta afirmación no cita ni se refiere a la misma, extrañamente no se toma en cuenta tal adecuación acto que representa el supuesto consentimiento expreso del Ministerio de Medio Ambiente y Agua, aspecto que justifica y prevé los antecedentes administrativos prueba que se demuestra expresamente.

En este sentido cabe recordar que el principio de legalidad como elemento esencial del Estado de Derecho, representa la materialización de los valores fundamentales, el principio de legalidad que supone la sumisión de los actos administrativos y jurisdiccionales concretos a las disposiciones vigentes de carácter general, principios fundamentales que establece un verdadero límite sustancial a la discrecionalidad de los servidores públicos quienes, en el desempeño de sus funciones no pueden interpretar y aplicar erróneamente las

normas, pues de hacerlo estarían abandonando el estado de derecho y pasando a actuar en contravención de los valores supremos y los principios fundamentales inherentes al Estado Democrático de Derecho. (S.C. N° 1077/2001-R de 04 de octubre de 2001).

Consiguientemente se constituye en presupuesto básico insoslayable de la administración de justicia, el sometimiento pleno a las disposiciones legales vigentes, por tal razón la conclusión asumida por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua en su parte resolutive, carece de validez y asidero legal, por cuanto se funda en disposiciones legales ajenas a toda realidad y no aplicables a las leyes de Medio Ambiente N° 1333 y la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 y que la interpretación de las mismas son fruto de la arbitrariedad, aplicando analogías o criterios supletorios como el caso a los DD. SS. N° 0797 y 0798 con relación a las Leyes Nos. 1333 y 2341, como consecuencia del proceso administrativo sancionatorio anula toda sanción contra el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca.

Por tal razón, con relación a la sanción administrativa por infracción es nula, en virtud a la nota que remite la Declaratoria de Adecuación Ambiental-DAA el propio Ministerio de Medio Ambiente y Agua y por la presentación de documentos de descargos presentados oportunamente por parte de la Gobernación, es menester recordar que dicha declaración de adecuación ambiental-DAA se refiere a que se ha cumplido con lo requerido, misma que tiene carácter eminentemente valido a todas luces y jurisdiccional, acto ajeno al régimen administrativo, en virtud al principio de especificidad. En efecto, la determinación sancionatoria establecida en la Resolución Medio Ambiente N° 033 de 13 de enero de 2014, determina la interposición de la demanda Contencioso Administrativo, provocando únicamente la nulidad de la sanción administrativa, en virtud a que por la vía administrativa se ha impugnado la ilegal Resolución Administrativa VMABCCGDF N° 023/2013 de 7 de junio que a su vez dio lugar a la emisión inaudita parte de la Resolución Medio Ambiente No. 003 de 13 de enero de 2014.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, disponiendo la nulidad de la sanción.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersono Marco Antonio Gira Paredes, en representación del Ministro de Medio Ambiente y Agua, quien por memorial de fs. 192 a 200 vta., de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada mencionó que en 7 de agosto de 2012, el Viceministerio de Medio Ambiente, Biodiversidad, Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal a partir de ahora Autoridad Ambiental Competente Nacional (AACN), evacúa el Informe Técnico MMAYA-VMA-DGMACC No. 1830/12 MA 2013 por medio de la Unidad de Gestión Ambiental, en el cual recomienda el inicio de proceso administrativo a la Actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo "ICLA-CRUZ KASA" por iniciar actividades sin contar con la correspondiente Licencia Ambiental esto en el marco de lo establecido en el inc. a) parág. II del art. 17, del D.S. N° 28592, tomando en cuenta que el inicio de actividades de ejecución de dicha actividad en 17 de mayo de 2011, sin contar con la respectiva Licencia Ambiental".

En 6 de diciembre de 2012 la AACN en el marco de sus competencias y atribuciones emite la Resolución Administrativa VMA N° 026/12 determina iniciar proceso administrativo sancionatorio al Representante Legal de la Actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ KASA", a cargo del Gobierno Departamental Autónomo de Chuquisaca, señor Esteban Urquiza Cuellar, de conformidad a lo establecido en el art. 33 del D.S. N° 28592 por existir indicios en la comisión de infracción administrativa de impacto ambiental establecidas en el art. 17, parág. II, inc. a) del D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006, como describe "II. Infracciones administrativas de impacto ambiental

a) Iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con la Licencia Ambiental vigente correspondiente..."

De acuerdo a lo establecido en la normativa ambiental vigente, la AACN otorgó un plazo de quince días hábiles a la parte interesada para que presente sus descargos correspondientes en relación al proceso administrativo iniciado.

2.- Señaló también que a objeto de descargo se presenta la Gobernación del Departamento de Potosí (sic), argumentando que la actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ KASA cuenta con Licencia Ambiental Declaratoria de Adecuación Ambiental (DAA) 010202-10304/DAA/No 2013/12. La Gobernación alega y reconoce que la omisión en el cumplimiento de la normativa ambiental se debió a la declaratoria de emergencia como consecuencia de las inundaciones, riadas, granizadas, desbordes, deslizamientos y heladas para la realización de los proyectos iniciados sin licencia ambiental, presentando como respaldos la L. N° 2140 de 25 de octubre de 2000 y los DD.SS. Nos. 0797 y 0798 para la reposición y/o construcción de infraestructura caminera de la Red Departamental en el Departamento de Chuquisaca, empero estos dos Decretos Supremos y la correspondiente

Ley no son sujeto del proceso administrativo sancionatorio ni de observaciones, ya que su alcance y naturaleza jurídica está claramente definido e identificado, toda vez que estos instrumentos legales sólo permitieron o autorizaron la construcción de caminos de acceso, destinando para ello recursos y otorgando responsabilidades a las máximas autoridades ejecutivas sea gobernador o alcalde, según corresponda, siendo que en el presente caso el Gobernador de Chuquisaca quien asumía la responsabilidad para su cumplimiento.

Así mismo señaló que los descargos presentados refieren en el fondo a que los decretos supremos referidos, establecen claramente que se autoriza al FPS, en su calidad de entidad ejecutora (D.S. N° 0798), la reposición y/o construcción de infraestructura caminera de la red departamental en el departamento de Chuquisaca y a declarar situación de emergencia por la presencia de inundaciones, riadas, granizadas, desbordes, provocadas por la presencia del Fenómeno del Niño 2010-2011, sin embargo estas dos normas tienen un objetivo que es la reconstrucción de vías de acceso de la red vial departamento los referidos decretos supremos no señalan que deben estar exentos del cumplimiento que demanda la normativa ambiental vigente, es decir, el cumplimiento de la ley de medio ambiente y sus respectivos reglamentos.

Y respecto al principio de interés colectivo o público que rige estas actividades, con el objeto de reducir riesgos y atención de desastres y/o emergencias en la población, es bien cierto y evidente que esta es obligatoria para el Estado, también es obligación de todos los estantes y habitantes del territorio boliviano el iniciar actividad, obra o proyecto muñido de la debida licencia ambiental, caso contrario está cometiendo infracción conforme el D.S. N° 28592 art. 17-III-a), a mayor abundamiento debe tenerse presente lo dispuesto por el artículo único del D.S. N° 0797 de 21 de febrero de 2011, y los arts. 1, 2, 3 y 4 del D.S. N° 0798 de 21 de 201.

Como puede evidenciarse la AACN actuó conforme al Procedimiento Administrativo sancionador y previsto en el art. 33, 34 y 35 del D.S. N° 28592, ya que los decretos supremos nombrados en calidad de descargo por el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca autorizan a realizar contrataciones de bienes y servicios que se requieran para la construcción de obras camineras en el departamento de Chuquisaca y la declaración de situación de emergencia, no es menos cierto que los mismos no excusan para el cumplimiento de su objetivo y menos permiten la omisión de la tramitación y obtención de la licencia ambiental, siendo esta la autorización que otorga la autoridad ambiental competente, mediante acto administrativo, a una persona para la ejecución de un proyecto, obra o actividad que conforme a la ley y a los reglamentos pueda producir deterioro grave a los recursos naturales renovables o al medio ambiente o introducir modificaciones considerables o notorias al paisaje, y en la que se establecen los requisitos, obligaciones y condiciones que el beneficiario de la licencia ambiental debe cumplir para prevenir, mitigar, corregir, compensar y manejar los efectos ambientales del proyecto, obra o actividad autorizada; consecuentemente la licencia ambiental es el requisito fundamental para el inicio de cualquier actividad obra u proyecto, es decir, el quebrantamiento a este requisito se traduce en el quebrantamiento a este requisito se traduce en el quebrantamiento al ordenamiento jurídico en materia de medio ambiente, bajo ese contexto normativo el recurrente no puede argumentar que por el solo hecho que los DD.SS. Nos. 0797 y 0798 permitan a la Gobernación del Departamento de Chuquisaca realizar actividades de construcción, implica la exoneración de la aplicación de la L. N° 133 y su Reglamento General, consecuentemente no dar cumplimiento a las normas establecidas en materia de medio ambiente constituyendo su omisión una infracción administrativa tantas veces nombrada, tanto para entidades públicas como privadas.

3.- Finalmente indicó que es cierto y evidente que mediante L. N° 2140 de 25 de octubre de 2000, se regulan todas las actividades en el ámbito de reducción de riesgos y atención de desastres y/o emergencias y, establecer un marco institucional apropiado y eficiente que permite reducir los riesgos de las estructuras sociales y económicas del país frente a los desastres y/o emergencias y, atender oportuna y efectivamente estos eventos causados por amenazas naturales, tecnológicas y antrópicas. Asimismo el artículo 3 de la referida norma señala entre sus principios la obligatoriedad e interés colectivo que señala que la reducción de riesgos y atención de desastres y/o emergencias son de interés colectivo y las medidas establecidas para este fin son de cumplimiento obligatorio, empero también es cierto y evidente que en Bolivia rige la Ley N° 133 de Medio Ambiente que es de cumplimiento obligatorio que tiene por objeto la protección y conservación del medio ambiente y los recursos naturales, regulando las acciones del hombre con relación a la naturaleza y promoviendo el desarrollo sostenible con la finalidad de mejorar la calidad de vida de la población.

En este sentido, se debe tener presente lo dispuesto en la Ley N° 1333 de Medio Ambiente que es de cumplimiento obligatorio que tiene por objeto la protección y conservación del medio ambiente y los recursos naturales, regulando las acciones del hombre con relación a la naturaleza y promoviendo el desarrollo sostenible con la finalidad de mejorar la calidad de vida de la población, tal cual señalan los Artículos 25 y 26 de la referida norma. Ambos articulados de la normativa ambiental vigentes se omitieron por parte del Gobierno Departamental de Chuquisaca, iniciando actividades en ejecución en fecha 17 de mayo de 2011, sin contar con la Licencia Ambiental vigente, para posteriormente iniciar el proceso de licenciamiento ambiental, es decir, inicio las actividades para posteriormente presentar la documentación ambiental correspondiente-IRAP, y de esta forma obtener la Licencia Ambiental, acto que de acuerdo al Artículo 17 parágrafo II inc. a) del Decreto Supremo 28592, se constituye en infracción administrativa de impacto ambiental, se sobreentiende que el Manifiesto Ambiental fue otorgado para que la AOP (Actividad, Obra o Proyecto) de referencia pueda realizar la adecuación de su situación ambiental al marco legal ambiental y esta pueda cumplir con los requerimientos legales de la materia, toda vez que el Manifiesto Ambiental (MA) está orientado a que las actividades que no aplicaron el sistema de evaluación de impacto ambiental (EIA) puedan someterse al sistema de control de calidad ambiental (CCA) siendo uno de los componentes de este sistema el MA; lo que no exime a la Gobernación del Departamento de Chuquisaca de asumir responsabilidad por haber iniciado actividades sin contar con la respectiva licencia ambiental, tal cual lo manda el D.S. N° 28592 en su art. 17 parág. II inc. a), es necesario recordar que la Ley de Medio Ambiente y sus Decretos Reglamentarios no son aplicados por capricho de la AACN, sino por el hecho, que en el caso de su estricto cumplimiento nos evitaríamos los trastornos, emergencias y desastres naturales que hoy pretende la Gobernación de Chuquisaca, el hecho de hacer caminos, puentes y obras civiles sin cumplir con la normativa ambiental, lo que conllevará en breve otros impactos que en vez de paliar la situación de los habitantes de la zona podrían empeorarla más, por lo que la Resolución N° 003 de 13 de enero de 2014, ha confirmado la Resolución Administrativa VMABCCGDF No. 023/2013 de 7 de junio de 2013, habida cuenta que la infracción ha sido cometida, habiendo la AACN aplicado la normativa sectorial vigente y de prelación de las mismas se ha aplicado el D.S. N° 28595 en su art. 17, norma de aplicación preferente por tratarse de especial.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia, declarando improbadamente la demanda, consecuentemente se confirme la Resolución/Medio Ambiente/N° 003/2014 de 13 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el Viceministerio de Medio Ambiente, Biodiversidad, Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal, emitió la Resolución Administrativa VMA No. 026/12 de 6 de junio, por la cual inicia proceso administrativo sancionatorio a la Actividad Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo "ICLA-CRUZ K'ASA" conforme al Artículo 17 (de las clases de infracciones administrativas) II. Infracciones administrativas de impacto ambiental: a) Iniciar una actividad o implementar una obra o proyecto sin contar con la Licencia Ambiental vigente correspondiente; que conforme lo establece la normativa ambiental vigente la AACN (Autoridad Ambiental Competente Nacional), otorgó un

plazo de 15 días hábiles a la parte interesada para que presente sus descargos correspondientes en relación al proceso administrativo iniciado, que al no haber podido desvirtuar los cargos expuestos en la resolución citada líneas arriba, el Viceministerio de Medio Ambiente, Biodiversidad, Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal resolvió imponer sanción administrativa de multa prevista en el inc. a) parág. I del art. 18 del D.S. N° 28592, además instruye al representante legal de la Actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo "ICLA-CRUZ K'ASA" a depositar el monto económico de la multa en la cuenta correspondiente, en conocimiento de dicha determinación el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca, interpuso en contra de dicha resolución, recurso de revocatoria el cual es resuelto por Resolución Administrativa VMABCCGDF N° 023/2013 de 7 de junio, por la cual rechaza el recurso interpuesto, debidamente notificada la institución sancionada, con dicho actuado, la entidad ahora demandante interpuso en contra de dicha resolución recurso jerárquico, el cual ha sido de conocimiento del Ministro de Medio Ambiente y Agua, quien por Resolución/Medio Ambiente N° 003 de 13 de enero de 2014DGE/DEN/J-066NN/2013 de septiembre resolvió Confirmar en todas sus partes la Resolución Administrativa VMABCCGDF N° 023/2013 de 7 de junio emitida por el Viceministro de Medio Ambiente, Biodiversidad, Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal y Auto Administrativo de 25 de noviembre de 2013, en aplicación a lo establecido en el inc. a) num. VIII del art. 38 del D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006., acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la controversia en el presente proceso, se circunscribe en determinar si el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca contaba o no con la correspondiente Licencia Ambiental al inicio de la actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de ingresar a resolver las controversias, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1.- Que el motivo de la controversia en el presente proceso, se circunscribe en determinar si el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca contaba o no con la correspondiente licencia ambiental al inicio de la actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ".

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, corresponde realizar las siguientes precisiones:

El art. 25 de la L. N° 1333 de Medio Ambiente establece que todas las obras, actividades públicas o privadas, con carácter previo a su fase de inversión, deben contar obligatoriamente con la identificación de la categoría de evaluación de impacto ambiental.

De la revisión de antecedentes que informan la causa se tiene que a fs. 1B del expediente corre la Resolución Administrativa VMA N° 026/12 de 6 de diciembre, la cual resolvió Iniciar Proceso Administrativo Sancionatorio al Representante Legal de la Actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ K'ASA" a cargo del Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca, de conformidad a lo establecido en el art. 33 del D.S. N° 28592, por existir indicios en la comisión de infracción administrativa de impacto ambiental, establecidas en el art. 17-II-a) del D.S. N° 28592, así mismo dispone abrir un periodo de prueba de quince días hábiles computables a partir de la notificación con la Resolución a objeto de que el representante legal de la actividad asuma defensa y presente los descargos correspondientes, que al no haber desvirtuado el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca la infracción atribuida por medio del proceso administrativo sancionatorio se emitió la Resolución Administrativa VMABCCGDF/N° 005/13 de 19 de febrero que resolvió imponer sanción administrativa de multa prevista en el inc. a) parág. I del art. 18 del D.S. N° 28592, dentro del proceso administrativo sancionatorio seguido al Gobierno Autónomo del Departamento de Chuquisaca representada legalmente por el Sr. Esteban Urquiza Cuellar, por la comisión de la infracción administrativa de impacto ambiental tipificada en el art. 17-II-a) del D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006, por realizar actividades sin contar con la Licencia Ambiental. Instruir al Representante Legal de la Actividad "Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ K'ASA", depositar la suma de Bs 62.794,76 en el plazo de 15 días calendario, impostergablemente, computables a partir desde la notificación con la presente resolución.

Interpuestos los recursos de revocatoria y jerárquico los mismos fueron resueltos por Resolución Administrativa VMABCCGDF N° 023/13 de 7 de junio y Resolución/Medio Ambiente N° 003 de 13 de enero de 2014, la primera rechazando el recurso de revocatoria y confirmando en todas sus partes la Resolución Administrativa VMABCCGDF N° 005/2013 de 19 de febrero y la última de igual forma rechazó el recurso jerárquico y confirma en todas sus partes la Resolución Administrativa VMABCCGDF N° 023/2013 de 7 de junio.

Relacionados así los hechos suscitados en instancia recursiva corresponde resolver la controversia.

1.- El Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca, en vigencia del termino prueba abierto, dentro del proceso administrativo sancionatorio presentó el memorial de 2 de enero de 2013 cuya suma reza: "Asume Defensa y Presenta descargo" que se halla corriente a fs.

43 a 47 de obrados, en el cual señaló: “en 21 de febrero de 2011 se emite el D.S. N° 728, que de una larga explicación considerativa dispone en su art. Artículo Único Autorizar al Fondo Nacional de Inversión Productiva y Social-FPS, en su calidad de entidad ejecutora de los recursos del fondo para la reconstrucción, seguridad alimentaria y apoyo productivo y recursos concurrentes asignados, para la reposición y/o construcción de infraestructura caminera de la Red Departamental en el Departamento de Chuquisaca, autorizando a realizar la contratación de bienes y servicios que se requieran para este fin, bajo la modalidad de contratación directa, en el marco del D.S. N° 0181 de 28 de junio de 2009, Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios, es que en ese contexto que el Gobierno Autónomo de Chuquisaca definió la intervención en el tramo Icla-Cruz K’asa, parte de la red Fundamental del Departamento de Chuquisaca a través de la construcción de puentes vehiculares y peatonales y las obras de mejoramiento vial.

Con ese argumento bajo el marco de la normativa vigente, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas aprobó la asignación de recursos del fondo para la reconstrucción, seguridad alimentaria y apoyo productivo para la construcción de puentes en el departamento de Chuquisaca, por lo que se autoriza a la entidad ejecutora aplicar la modalidad de contratación directa por la pronta atención de la población afectada. Es así que se efectúa los procesos de contratación. Es de soslayar que uno de los justificativos y/o argumentos legales para la ejecución del proyecto “Mejoramiento de camino y construcción de puentes Icla-Cruz K’asa, fue la declaratoria de emergencia departamental de Chuquisaca en base al D.S. N° 0797, por los efectos hidrometeorológicos y los cambios climáticos que han afectado significativamente a diferentes sectores productivos y sociales. Objeto, por lo que se declara mediante el decreto aludido situación de emergencia por la presencia de inundaciones, riadas, granizada, desbordes de ríos, deslizamientos y heladas, además de la presencia de sequía en otras regiones, provocadas por la presencia de Fenómeno de La Niña 2010-2011, que al fin tiene como resultado fundamental precautelar el derecho a la vida”.

Además de que en virtud a lo dispuesto por los DD.SS. Nos. 0797 y 0798, el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca ha quedado liberado de obligaciones sancionatorias.

De lo anotado se tiene entonces que se inició la actividad ante la eventualidad ocasionada por el fenómeno meteorológico La Niña y que al amparo de los decretos citados supra no corresponde sanción alguna.

2.- La Autoridad demandada en la respuesta a la demanda, alega que la Gobernación reconoce la omisión en el cumplimiento de la normativa ambiental y que los descargos presentados refieren en el fondo a que los DD. SS. Nos. 0797 y 0798 ambos de 2011, establecen claramente que se autoriza al FPS, en su calidad de entidad ejecutora la reposición y/o construcción de infraestructura caminera de la Red Departamental en el Departamento de Chuquisaca y a declarar situación de emergencia, sin embargo estas dos normas tienen un objetivo que es la reconstrucción de vías de acceso de la red vial, tampoco los decretos supremos no señalan que deben estar exentos del cumplimiento que demanda la normativa ambiental vigente y respecto al principio de interés colectivo o público que rige estas actividades, con el objeto de reducir riesgos y atención de desastres y/o emergencias en la población, si bien es cierto y evidente que esta es obligatoria para el Estado, también es obligación de todos los estantes y habitantes del territorio boliviano el iniciar actividad, obra o proyecto munido de la debida licencia ambiental.

3.- A efecto de contrastar lo alegado por las partes, se hace necesario dejar claramente establecido que de la revisión de actuados realizados en sede administrativa a fs. 1 del expediente cursa la carta de 14 de diciembre de 2012 MMAyA-VMA-DGMACC MA 2013 (b)-N°6356/12 remitida por el Viceministro de Medio Ambiente, Biodiversidad, Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal al Gobernador del Departamento de Chuquisaca, de la cual se extrae lo siguiente: “...Por lo expuesto una vez realizada la evaluación técnica del citado documento y de acuerdo al Informe Técnico Legal MMAyA-VMA-DGMACC No. 3574/12-MA 2013(b), la información presentada bajo Declaración Jurada, los lineamientos estipulados en el Reglamento de Prevención y Control Ambiental (RPCA) así como la recomendación del organismo sectorial competente (OSC) se establece que el documento ambiental cumple con los requisitos mínimos establecidos en la norma ambiental vigente, por lo que se otorga la Declaración de Adecuación Ambiental (DAA) N° 010304/06/DAA/N°2013/12 a la actividad “Mejoramiento de camino y construcción del puente tramo Icla Cruz K’asa”, la cual desarrolla sus actividades en el municipio de la provincia Zudáñez del departamento de Chuquisaca... Finalmente comunicarle que la emisión de la presente Licencia Ambiental, no exime a la AOP del correspondiente proceso administrativo por infracción a la normativa ambiental vigente”.

A fs. 332 a 333 del único anexo cursa el informe legal elaborado por la unidad de gestión jurídica, dirigido al director general de Asuntos Jurídicos de 09 de enero de 2015, el cual en su apartado de análisis refiere: “Tomando en cuenta que en 07 de noviembre de 2014, Gobierno Autónomo del Departamento de Chuquisaca, efectuó el pago de Bs 62.794,76.- monto que se le impuso por infracción administrativa de impacto ambiental y que fue traspasado a la cuenta de multas de dicho viceministerio; no corresponde iniciar acción legal alguna en contra de la gobernación; y en consecuencia devolver los antecedentes remitidos” y en su apartado de conclusión señala: “En base a lo señalado y tomando en cuenta que el Gobierno Autónomo del Departamento de Chuquisaca, canceló la multa establecida por infracción administrativa de impacto ambiental, corresponde que a través de nota de atención se realice la devolución de los antecedentes adjuntos al Viceministerio de Medio Ambiente, Biodiversidad Cambios Climáticos y de Gestión y Desarrollo Forestal”. Si bien es cierto que en antecedentes no cursa la boleta de pago a que hace referencia el citado informe legal, de lo extractado se puede colegir que la entidad demandante ya cumplió con la determinación asumida en la resolución sancionatoria, consecuentemente se tiene que la interposición del presente proceso contencioso administrativo va en contra de la doctrina de los actos propios, para un mejor entendimiento, resulta pertinente referirnos a la teoría de los actos propios, definida la misma por los doctrinarios como : “La doctrina de los actos propios es un principio general del derecho, fundado en la buena fe, que impone un deber jurídico de respeto y sometimiento a una situación jurídica creada anteriormente por la conducta del mismo sujeto, evitando así la agresión a un interés ajeno y el daño consiguiente, cuyo fundamento reposa en el hecho de que resulta inadmisibles que un litigante o contratante sostenga su postura invocando hechos que contraríen sus propias afirmaciones o asuma una actitud opuesta a la tomada anteriormente en otro acto. La teoría de los actos propios prohíbe la sorpresa, la volubilidad en el actuar de las partes preservando el ámbito del litigio judicial, pero también el de las relaciones contractuales, de los cambios bruscos de conducta, sean estos culposos o malintencionados;

Marcelo J. López Mesa en su obra: La doctrina de los actos propios: esencia y requisitos de aplicación, señala: “Se ha resuelto que la doctrina de los propios actos importa una barrera opuesta a la pretensión judicial, por la cual se impide el obrar incoherente que lesiona la confianza suscitada en la otra parte de la relación e impone a los sujetos un comportamiento probado en las relaciones jurídicas, pues no es posible permitir que se asuman pautas que suscitan expectativas y luego se auto contradigan al efectuar un reclamo judicial.”

Por lo expuesto se evidencia que el Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca al inicio de la actividad “Mejoramiento de Camino y Construcción de Puentes Tramo ICLA-CRUZ” no contaba con la correspondiente Licencia Ambiental, no siendo necesario hacer mayores consideraciones al respecto.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que el Ministerio de Medio Ambiente y Agua al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 160 a 165, subsanada a fs. 180, incoada por Jhonny Céspedes Flores, Víctor Ariel Velásquez Llanquipacha, Luis Barrios Pérez, Rosario del Carmen Vargas Berazain y Christian Max Mujica Angulo en representación del Gobernador del Gobierno Autónomo Departamental de Chuquisaca, declarándose firme y subsistente la Resolución/Medio Ambiente/N° 003 de 13 de enero de 2014, pronunciada por el Ministro de Medio Ambiente y Agua.

No suscribe el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



401

Fondo Financiero FASSIL S.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual Contencioso administrativo Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs.16 a 20 vta. de obrados, impugnando la R.A. N° DGE/DEN/J-066NN/2013, pronunciada por la Directora General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, la contestación de fs. 41 a 45 vta., la Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante mencionó que el 26 de octubre de 2011, presentó la solicitud de registro de la marca “Crédito Verde” para proteger seguros, negocios financieros, negocios monetarios, negocios inmobiliarios, comprendidos en la clase 36 de la Clasificación Internacional en vigencia a nombre de Fondo Financiero Privado Fassil S.A. y publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia No. 340, solicitud que fue denegada por R.A. N°, documento administrativo que fue debidamente notificado a la entidad solicitante, determinación que fue confirmada por la autoridad que resolvió el recurso de revocatoria y confirmada totalmente en la instancia jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad demandante señaló que la decisión 486 Régimen Común de la Propiedad Industrial, constituye el marco normativo destinado a amparar la protección de la propiedad industrial, en cada País Miembro de la Comunidad Andina, de la Organización Mundial de Comercio y del Convenio de París para la protección de la Propiedad Industrial, el art. 136 de la mencionada Resolución establece claramente las causales de irregistrabilidad de una marca, la concesión del registro de la marca “crédito verde”, Clase Internacional 36 no incurre en ninguna de las causales de irregistrabilidad establecidas en el art. 136 de la Decisión 486 ya que no existe conexión competitiva alguna con la marca tarjeta verde Clase Internacional 36 la cual funda la denegatoria de la solicitud de registro presentada; se debe tomar en cuenta que los

servicios que protege la solicitud de registro de la marca “Crédito Verde” están limitados a: “seguros; negocios financieros; negocios monetarios; negocios inmobiliarios, comprendidos en la clase 36 de la clasificación internacional en vigencia”.

La marca tarjeta verde, sobre la cual la R.A. N° DPI/SD/Denegatoria-No. 471/2012 funda la denegatoria de la marca solicitada, distingue servicios comprendidos en la clase internacional 36 como ser: “negocios financieros (financiamiento a negocios con rendimiento ambiental y financiero positivo) apoyo a iniciativas empresas e instituciones que promueven la conservación de los recursos naturales y aportan soluciones tecnológicas ecoeficientes”.

Al respecto, las interpretaciones realizadas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina sobre la conexión competitiva se puede evidenciar que conforme al principio de especialidad con la limitación de servicios queda eliminada toda conexión competitiva posible entre los servicios que ambas marcas protegen o pretenden proteger, en consecuencia ambas marcas pueden coexistir. En las sentencias 5-IP-2012 Y 63-IP-2005, entre otras emitidas por el tribunal andino se ha señalado lo siguiente: En relación con lo mencionado, el TRIBUNAL ha establecido algunos de los siguientes criterios y factores de análisis para definir la conexión competitiva entre los productos que también pueden ser utilizados para servicios: a) La inclusión de los productos en una misma clase del nomenclátor, b) Canales de comercialización, c) Similares medios de publicidad, d) Relación o vinculación entre productos, e) Uso conjunto o complementario de productos y f) Mismo género de los productos, en el caso que nos ocupa se puede evidenciar que al estar limitados los servicios que protegen las marcas “crédito verde” y “tarjeta verde”, queda eliminada la conexión competitiva y por tanto es viable la coexistencia de ambas marcas.

2.- Mencionó también que las razones por las que los servicios de las marcas crédito verde y tarjeta verde no son confundibles son las siguientes:

a) Si bien los productos de las marcas crédito verde y tarjeta verde se encuentran en la misma clase internacional 36, ambos están limitados y no abarcan toda la clase, tarjeta verde distingue: “negocios financieros (financiamiento a negocios con rendimiento ambiental y financiero positivo), apoyo a iniciativas empresas e instituciones que promueven la conservación de los recursos naturales y aportan soluciones tecnológicas eco eficientes.” Es decir que son servicios vinculados al giro de fondo verde titular de la marca fondo verde no es intermediaria financiera, no capta ni puede captar recursos del público para depósitos en cuenta corriente, a plazo fijo o caja de ahorro como tampoco pueden colocar estos recursos en créditos a corto, mediano y largo plazo.

b) El público consumidor de cada una de las marcas es muy distinto, crédito verde estará destinada al público interesado en ahorrar o tener en depósito seguro su dinero; en tanto que tarjeta verde no es un servicio que se comercialice u oferte al público para ahorrar o depositar dinero, sino para “financiamiento a negocios con rendimiento ambiental y financiero positivo apoyo a iniciativas empresas e instituciones que promueven la conservación de los recursos naturales y aportan soluciones tecnológicas eco-eficientes”.

c) crédito verde distingue servicios de intermediación financiera en los que se realiza captación de dinero del público, en tanto que tarjeta verde distingue servicios de financiamiento.

Por las razones antes expuestas se puede aseverar que ambas marcas: 1. No tienen los mismos canales de comercialización, 2. Sus medios de publicidad son distintos como también el público consumidor a los que van dirigidos, 3. Los servicios que distinguen no están vinculados, 4. Los servicios que distinguen tampoco se utilizan de modo complementario y 5. Si bien están en la misma clase 36, no pertenecen al mismo género tarjeta verde está directamente vinculada al financiamiento crediticio de proyectos medioambientales mientras que la marca crédito verde es un servicio de captación de dinero y depósito. Los servicios que distingue la marca tarjeta verde de fondo verde en consecuencia no tienen conexión competitiva con los servicios que se pretende proteger con la marca crédito verde de Fondo Financiero Privado Fassil S.A., por lo tanto, ambas marcas no se encuentran en conexión competitiva y conforme al principio de especialidad no aplica ninguna causa de irregistrabilidad dispuesta en el art. 136 de la decisión 496.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-066NN/2013, y se ordene al Servicio Nacional de Propiedad Industrial conceder el registro de la marca solicitada.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersonó Jhilda Gabriela Murillo Zárate Directora General Ejecutiva y Representante Legal del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, quien por memorial de fs. 41 a 45 vta. de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada mencionó que de la revisión de antecedentes, se tiene que la marca registrada tarjeta verde es una marca mixta en virtud de que se compone de un elemento denominativo y un elemento gráfico (diseño particular de letras y diseño de una figura a manera de hoja en la parte posterior). Sin embargo al efectuar el cotejo de estas marcas se debe identificar cuál de estos elementos prevalece y tiene mayor influencia en la mente del consumidor, si el denominativo o el gráfico, así podemos evidenciar que la marca tarjeta verde posee como elemento predominante el denominativo compuesto por las palabras “tarjeta verde”, por ser ésta la característica distintiva más importante del signo registrado.

Ahora bien, la marca solicitada “crédito verde” se constituye en una marca denominativa, las cuáles son conocidas como nominales o verbales, toda vez que en su estructura se utilizan expresiones acústicas o fonéticas, en este caso formadas por dos términos, que integran un conjunto o un todo pronunciable y que pueden o no tener significado conceptual, por lo que nuevamente se aclara que el término tarjeta es un elemento débil y evocativo dentro de la clase 36 internacional, relacionado con servicios financieros que emplean este medio, y crédito, se constituye en un término genérico dentro de la clase 36 internacional, por lo que ninguno de éstos términos es de monopolio exclusivo, y corresponde su exclusión dentro del análisis de cotejo, por lo que de acuerdo a las reglas de cotejo marcario determinados por la doctrina, se

tiene lo siguiente: Regla 1.- La confusión resulta de la impresión de conjunto despertada por las marcas, de ahí se tiene la similitud ortográfica, la similitud fonética y la similitud ideológica; Regla 2.- Las marcas deben examinarse sucesivamente y no simultáneamente, Regla 3.- Deben tenerse en cuenta las semejanzas y no las diferencias que existen entre las marcas y la Regla 4.- Quien aprecie el parecido debe colocarse en el lugar del comprador presunto y tener en cuenta la naturaleza de los productos.

2.- Señaló también que antes de analizar la conexión competitiva que existe entre los signos en conflicto y reiterando lo argumentado en la R.A. N° ahora impugnada, pide se tenga presente lo dispuesto por el tribunal andino en el proceso 22-IP-2007.

3.- Finalizó indicando que de todo lo analizado y lo expuesto, se concluye la evidente existencia de conexión competitiva de servicios entre los signos en conflicto, donde además el consumidor medio asumiría que ambos servicios provienen de un mismo origen empresarial. Sobre el riesgo de confusión, se debe considerar distintos supuestos, entre varios signos y los productos o servicios que cada uno de ellos ampara, que serían los siguientes: (I) que exista identidad entre los signos en disputa y también entre los productos o servicios distinguidos por ellos; (ii) o identidad entre los signos y semejanza entre los productos o servicios, (III) o semejanza entre los signos e identidad entre los productos y servicios, (IV) o semejanza entre aquéllos y también semejanza entre éstos. En consecuencia y del cotejo marcarío realizado, se evidencia que por las similitudes ortográficas y fonéticas entre tarjeta verde marca previamente registrada y crédito verde del solicitante, se cumplen los supuestos esenciales para originar un riesgo de confusión, haciendo que la marca solicitada no pueda coexistir pacíficamente con la marca registrada, en consecuencia, la marca solicitada se halla inmersa dentro de la causal de irregistrabilidad establecida en el art. 136 inc. a) de la decisión 486 de la CAN.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia rechazando la demanda, y confirmando la R.A. N° Jerárquica.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que el Fondo Financiero Privado Fassil S.A., mediante memorial de 25 de octubre de 2011, solicita a la Dirección de Propiedad Industrial dependiente del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, el registro de la marca Crédito Verde Clase Internacional 36, en atención a dicha solicitud el Director de Propiedad Industrial dependiente del SENAPI mediante R.A. N° DPI/SD/Denegatoria-No. 471/2012, resolvió denegar la solicitud de registro del signo distintivo "crédito verde" (denominación) en la clase 36 de la Clasificación Internacional Niza, en conocimiento de dicha determinación la entidad solicitante mediante memorial de 24 de enero de 2013 interpuso en contra de dicha Resolución, recurso de revocatoria el cual es resuelto por R.A. N° REV-SD-No. 106/2013 de 25 de febrero, por la cual rechaza el recurso interpuesto, debidamente notificado el Fondo Financiero Privado Fassil S.A., con dicho actuado, la entidad ahora demandante interpuso en contra de dicha Resolución Recurso Jerárquico, el cual ha sido de conocimiento de la Dirección del Servicio Nacional de Patrimonio del Estado, quien por R.A. N° DGE/DEN/J-066NN/2013 de septiembre resolvió Rechazar el Recurso Jerárquico interpuesto por la firma Fondo Financiero Privado Fassil S.A., en consecuencia Confirma de forma total la R.A. N° REV-SD N° 106/2013, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la controversia en el presente proceso, se circunscribe en determinar si el SENAPI al Rechazar el Recurso Jerárquico, aplicó correctamente normas de la decisión 486, sobre cuya legalidad corresponde pronunciarse a este Tribunal Supremo, adoptando la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de ingresar a resolver las controversias, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

1.- Que el motivo de la controversia en el presente proceso, se circunscribe en determinar si el SENAPI al rechazar el recurso jerárquico, aplicó correctamente normas de la Decisión 486, sobre cuya legalidad corresponde pronunciarse a este Tribunal Supremo, adoptando la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, corresponde realizar las siguientes precisiones:

De la revisión de obrados a fs. 34 del único anexo consta solicitud de registro de la marca "crédito verde" (denominación) aplicada a distinguir productos comprendidos en la clase 36 de la clasificación internacional de la firma Fondo Financiero Privado Fassil S.A., la cual es denegada por R.A. N° DPI/SD/Denegatoria-No. 471/2012.

Interpuestos los recursos de revocatoria y jerárquico los mismos fueron resueltos por R.A. N° REV-SD-N° 106/2013 de 25 de febrero y R.A. N° DGE/DEN/J-066NN/2013 de 13 de septiembre, la primera rechazando el recurso de revocatoria y confirmando la resolución DPI/SD/Denegatoria-No. 471/2012 y la última de igual forma rechazó el recurso jerárquico y confirma la resolución REV-SD-No.106/2013.

Relacionados así los hechos suscitados en instancia recursiva corresponde resolver la controversia.

1.- El fundamento legal en base a la cual el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI denegó la solicitud de registro de la marca "crédito verde" (denominación) Clase 36 de la Clasificación Internacional de Niza de la firma Fondo Financiero Privado Fassil S.A., fue que la marca solicitada se encontraba dentro de las causales de irregistrabilidad establecida en el art. 136 literal a) de la decisión 486 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, para verificar a la conclusión arribada por la entidad demandada es necesario establecer si la marca cuyo registro fue solicitado cumplía los requisitos para su registro, aplicando los parámetros establecidos en la interpretación prejudicial efectuada en presente caso por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina a requerimiento de este Tribunal.

2.- En ese entendido y en base al art. 134 de la decisión 486 de la comisión de la comunidad andina, el Tribunal Andino de Justicia ha definido la marca como: "un bien inmaterial constituido por un signo conformado por palabras o combinación de palabras, imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas, escudos, sonidos, olores, letras, números, color determinado por su forma o combinación de colores, forma de productos, sus envases o envolturas y otros elementos de soporte, individual o conjuntamente estructurados que, susceptibles de representación gráfica, sirvan para distinguir en el mercado productos o servicios, a fin de que el consumidor o usuario medio los identifique, valore, diferencie, seleccione y adquiera sin riesgo de confusión o error acerca del origen o la calidad del producto o servicio"(proceso 144-IP-2014).

3.- Asimismo el citado art. 134 enumera los signos que pueden constituir marca: a) las palabras o combinación de palabras; b) las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos; c) los sonidos y los olores; d) las letras y los números; e) un color delimitado por una forma, o una combinación de colores; f) la forma de los productos, sus envases o envolturas; g) cualquier combinación de los signos o medios indicados en los apartados anteriores.

4.- De lo anotado se puede establecer que los requisitos para el registro de una determinada marca son: a) La susceptibilidad de representación gráfica; entendida como la aptitud que tiene un signo de ser descrito o reproducido en palabras, imágenes, formulas u otros soportes, en síntesis algo perceptible de ser captado por el público consumidor, y b) La distintividad; que es la capacidad que tiene un signo para individualizar, identificar y diferenciar en el mercado los productos o servicios, haciendo posible que el consumidor o usuario los seleccione, este requisito constituye el presupuesto indispensable para identificar el origen empresarial, la calidad del producto o servicio, sin riesgo de confusión y asociación. Esta a su vez se divide en: distintividad intrínseca y extrínseca; la primera, que es la aptitud del signo para identificar e individualizar los productos sin confundirse con él o con sus propiedades o características, en cambio la segunda, se refiere a su no confundibilidad con otros signos previamente solicitados o registrados por terceros.

5.- De la revisión de antecedentes, la R.A. N° DPI/SD/Denegatoria N° 471/2012, evidenció la existencia de una marca previamente registrada denominada "tarjeta verde" (mixta), y que se compone de un elemento denominativo y un elemento gráfico y la marca solicitada "crédito verde" se constituye en una marca denominativa, las cuales son conocidas como nominales o verbales, toda vez que en su estructura se utilizan expresiones acústicas o fonéticas, en este caso formadas por dos términos, que integran un conjunto o un todo pronunciable y que pueden o no tener significado conceptual, que vendría a constituir la distintividad extrínseca, por lo cual se establece que la marca solicitada carece de la suficiente capacidad distintiva en virtud de inducir en riegos de confusión directa o indirecta con la marca previamente registrada como "tarjeta verde", ya que no posee fuerza distintiva y de permitirse su registro se estaría atentando contra el interés del titular de la marca anteriormente registrada, así como el de los consumidores. Dicha prohibición, contribuye a que el mercado de productos y servicios se desarrolle con transparencia y, como efecto, que el consumidor no incurra en error al realizar la elección de los productos o servicios.

6.- Por lo que la carencia de distintividad es causal de irregistrabilidad conforme establece el art. 135. b) de la decisión 486, por otro lado, se tiene que la causal por la que se denegó la solicitud del registro de marca en el presente caso se encuentra establecida en el art. 136. a) que establece: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando:

a) sean idénticos o se asemejen, a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, para los mismos productos o servicios, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación, (...); conforme la jurisprudencia del Tribunal Andino, los signos distintivos en el mercado se exponen a diversos factores de riesgo, habiendo establecido tradicionalmente dos tipos de riegos de confusión y asociación, "el riego de confusión es la posibilidad de que el consumidor al adquirir un producto piense que está adquiriendo otro (confusión directa), o que piense que dicho producto tiene origen empresarial diferente al que realmente posee (confusión indirecta) y por su parte el riego de asociación, es la posibilidad de que el consumidor, que aunque diferencie las marcas en conflicto y el origen empresarial del producto, al adquirirlo piense que el productor de dicho producto y otra empresa tienen una relación o vinculación económica"(Proceso 144IP-2014).

7.- Asimismo ha señalado que para valorar el riesgo de confusión es necesario considerar los siguientes tipos de similitud: La similitud fonética que se da por la semejanza de los sonidos de los signos en conflicto. La similitud ortográfica, se refiere a la semejanza de las letras de los signos en conflicto desde el punto de vista de su configuración. La similitud figurativa o gráfica se refiere a la semejanza de elementos gráficos de los signos en conflicto y la similitud conceptual o ideológica se configura entre signos que evocan una idea y/o valor idéntico y/o semejante.

8.- De los antecedentes administrativos que informan la causa se tiene que la marca previamente registrada "tarjeta verde" de la clase 36 es una marca mixta, en atención a que está compuesta por un elemento denominativo (palabra) y un elemento gráfico (diseño de una figura

a manera de hoja), por otro lado, la marca “crédito verde” solicitada también de la clase 36 está compuesta por un elemento denominativo (palabras); las marcas señaladas contemplan grandes similitudes debido a la coincidencia de la palabra “verde”, en similar orden y disposición que constituye en la denominación de las marcas, que al tener la misma denominación “verde” son idénticas dentro del campo visual y ortográfico, en virtud a ser iguales en toda su composición de letras y vocales. Asimismo se aprecia confusión fonética que al ser pronunciados tienen un sonido similar, aclarando que los elementos tarjeta y credito al no ser susceptibles de monopolio exclusivo por lo tanto no constituyen elementos que aporten distintividad suficiente, sin embargo se encuentran grandes similitudes fonéticas en los elementos principales “verde” “verde” y por último también se aprecia la confusión ideológica, que conlleva a la persona a relacionar el signo o denominación con el contenido o significado real del mismo, entendiéndose que ambas marcas tienen un significado real, debido a que ellas evocan el término “verde”, dejando la misma idea en el consumidor que también puede ocasionar un riesgo de asociación.

9.- Finalmente se debe realizar el análisis de conexión competitiva, al respecto el Tribunal Andino de Justicia en la Interpretación Prejudicial que se encuentra adjuntada a fs. 86 a 87 de obrados estableció lo siguiente: “4.1. El signo solicitado para registro ampara los siguientes servicios de la Clase 36 de la Clasificación Internacional de Niza: “Seguros; negocios financieros, negocios monetarios, negocios inmobiliarios”.

4.2. El signo opositor ampara los siguientes servicios de la Clase 36 de la Clasificación Internacional de Niza: “Negocios financieros (financiamiento a negocios con rendimiento ambiental y financiero positivo), apoyo a iniciativas, empresas e instituciones que promueven la conservación de los recursos naturales y aportan soluciones tecnológicas eco eficientes”.

4.3. Si bien el SENAPI argumentó la existencia de conexión competitiva entre los servicios que amparan los signos en conflicto, el Tribunal encuentra que dicho análisis no es necesario, por cuanto los dos signos amparan el servicio de “negocios financieros” de la Clase 36 de la Clasificación Internacional de Niza, y por lo tanto, al compartirse un mismo servicio hace irrelevante el análisis de conexión competitiva”.

10.- En conclusión, se establece que la marca “crédito verde” solicitada por el Fondo Financiero Privado Fassil S.A. carece de la suficiente capacidad distintiva extrínseca requerida para su registro debido a que induce a un riesgo de confusión o asociación respecto a la marca previamente registrada “tarjeta verde” consiguientemente se encuentra dentro de las causales de irregistrabilidad establecida en el art. 136. a) de la decisión 486, debido a que la marca solicitada induce a riesgo de confusión y asociación al existir similitud ortográfica fonética e ideológica, en virtud a que esta última y la marca previamente registrada, amparan el servicio de “negocios financieros” de la misma clase 36 de la Clasificación Internacional de Niza y tomando en cuenta que la marca tiene como función principal la de identificar los productos o servicios de un fabricante, con el objeto de diferenciarlos de los de igual o semejante naturaleza, pertenecientes a otra empresa o persona, este Tribunal considera que no es atendible la solicitud de registro.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución Jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 20 incoada por Jorge Zamora Tardío en representación de la firma Fondo Financiero Privado Fassil S.A., declarándose firme y subsistente la R.A. N° DGE/DEN/J-066NN/2013 de 13 de septiembre, pronunciada por la Dirección General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI.

No suscriben la magistrada Norca Natalia Mercado Guzmán, el magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



402

**Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Ministerio de Medio Ambiente y Agua
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2175/2013 de 9 de diciembre, contestación de fs. 71 a 73 y vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 106 a 109, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Contenido de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que cumpliendo la instrucción de 30 de septiembre de 2011 y a la nota UFIOR N° 113/2011 de 30 de septiembre, la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional, realizó Control Diferido Inmediato al Despacho Aduanero de la Declaración Única de Importaciones (DUI) 2011/432/C-1943 tramitado por la agencia despachante de aduana "Gran Poder".

Mediante Informe UFIOR N° 131/2011 la Unidad de Fiscalización estableció la presunta comisión de Contravención Aduanera por la Agencia Despachante de Aduanas "Gran Poder", por no adjuntar a la DUI, conforme lo establece el D.S. N° 28963 y la R.D. N° 01.016.07, el Certificado de Garantía emitido por el usuario del taller, motivo por el que solicitó se aclaren las observaciones presumiendo contravención aduanera por presentar declaración única de mercaderías, sin disponer los documentos soporte, como establece la R.D. 01-017-09. Habiendo indicado la agencia despachante que el certificado de conversión de combustible y la garantía del trabajo realizado, es personal entre el taller habilitado de la conversión y el comitente, por lo que no correspondería la contravención.

Que se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GREOR-ULEOR N° 036/2013 fundamentando la sanción o multa de 1.500 UFV, en el hecho de no haber presentado documento de soporte a la DUI C-1943 y por no cumplir con lo normado por los arts. 45 y 75 de la L. N° 1990 tipificada por el art. 186-h) de la L. N° 1990 como contravención aduanera; resolución que fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0978/2013. Habiendo la Agencia Despachante de Aduana "Gran Poder" interpuesto recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución impugnada en el presente proceso que dispuso revocar la resolución de alzada y dejar sin efecto la sanción de 1500 UFV's establecida en la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR N° 036/2013 de 22 de mayo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Indicó que la AGIT basa su fundamento en el art. 4 del DS. N° 28963 de 12 de diciembre de 2006 que transcribió y refirió que de la normativa expuesta y así lo entendió la ARIT, el vehículo clase minibús, marca Jincheng, tipo GDQ6530 año de fabricación 2011, cilindrada 2237, tracción 4x2, combustible gas, origen china, color blanco, transmisión MT, chasis N° LG16H00D9B0010543, motor BJ491EQ1-B09319, VIN LG16H00D1B0010543, N° de Kit GNV 1011496 y 324481 según FRV 11217560, nacionalizado con la DUI C- 1943 de 22 de septiembre de 2011, al ser vehículo nuevo no requiere certificado medioambiental, por cuanto no emite gases contaminantes; sin embargo, la conversión o incorporación de un dispositivo de combustible a GNV, constituye una operación aparte del estado del vehículo.

Realiza una transcripción del artículo séptimo (Importación a consumo de vehículos reacondicionados) punto 1 (Contratación de un despachante de aduanas) de la R.D. N° 01-016-07 de 26 de noviembre de 2007, refiriendo que la normativa expuesta no discrimina vehículos nuevos o antiguos, establece (vehículos reacondicionados), debiéndose entenderse por tal y siendo el vehículo que tuvo una conversión de combustible a GNV, debe presentar el certificado de cambio de reacondicionamiento y garantía.

Asimismo se refirió al inc. 3 del DS. N° 28963, que señala que debe tenerse como formulario de reacondicionamiento y garantía al documento firmado y sellado, emitido por el representante legal del taller autorizado en zona franca industrial, el cual tiene carácter de declaración jurada a efectos de su presentación para el trámite del despacho aduanero, el cual contiene la información sobre la operación de reacondicionamiento, de conformidad al anexo II del presente reglamento. Asimismo dicho documento otorga al comprador la garantía, por el periodo de un año, de que la transformación del vehículo fue realizada en condiciones óptimas.

Finalmente, indica que el art. 17 del mismo reglamento previene: El usuario, taller registrado y habilitado en la realización de las especificaciones permitidas en este reglamento, está sujeto a las siguientes condiciones específicas, aparte de las condiciones generales establecidas en la normativa aplicable: j) otorgar la garantía por el lapso de un año sobre los servicios de reacondicionamiento efectuados en los vehículos, entendiéndose que la presente normativa dispone, que el formulario de reacondicionamiento y garantía, es un documento en el cual el representante del taller autorizado, está obligado a otorgar la garantía de un año del reacondicionamiento realizado al importador ya sea nuevo o antiguo, la cual constituye un documento soporte de la DUI de conformidad al art. 111-1) del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare la nulidad de la Resolución de Recurso AGIT.RJ 2186/2013 de 9 de diciembre y por lo tanto probada la demanda, confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria AN AGROGR ULEOR N° 033/2013 de 22 de mayo (sic) emitida por la Gerencia Regional de Oruro de la Aduana Nacional.

II.- De la contestación a la demanda.

Se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestando negativamente a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, señalando lo siguiente:

Señaló que el vehículo de las características detalladas anteriormente, consiste en un motorizado nuevo reacondicionado a GNV, en ese entendido el documento que el importador a través de ADA Gran Poder Ltda., tenía que presentar a despacho aduanero como documento soporte de la DUI, es el certificado de Cambio o Incorporación de Dispositivo de Combustible a GNV, de conformidad con los arts. 6 y 41 del D.S. N° 28963, en cumplimiento del art. 111-I) del D.S. N° 25870 (RCT), por lo que el certificado de Reacondicionamiento y Garantía no es documento de soporte de la DUI, para este despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo, de lo que se colige que la ADA Gran Poder Ltda., validó y presentó la DUI, presentando el formulario de conversión a gas natural emitido por el taller autorizado, por lo que no habría vulnerado el ordenamiento jurídico en despacho aduanero de la DUI.

Menciona que el certificado de reacondicionamiento y garantía, no está reconocido como documentación soporte de la DUI para el despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo, resultaría incongruente que la Administración Aduanera pretenda atribuir una conducta contravencional sobre un hecho que no está tipificado por ley. Que de conformidad al parág. III del art. 8 de la L. N° 2492 (CTB), la interpretación analógica está prohibida para tipificar delitos y definir contravenciones, en ese sentido la Administración Aduanera no está facultada para determinar la comisión de una contravención aduanera de acuerdo a lo estipulado por el D.S. N° 28963, más cuando el certificado de reacondicionamiento y garantía para el presente caso no se encuentra reconocido como documento soporte de la DUI, conforme a los arts. 111-I) del Reglamento a la ley General de Aduanas, 6-II y 41-II del D.S. N° 28963.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2175/2013 de 9 de diciembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 7 de octubre de 2011, la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional emitió la Diligencia N° 1, indicando que conforme establece el D.S. N° 28963 y la R.D. 01-016-07; no se adjuntó a la DUI el certificado de garantía emitido por el usuario taller, por lo que presumió la comisión de contravención aduanera por presentar la DUI, sin disponer de los documentos de soporte conforme indica la R.D. 01-016-07. Asimismo solicita explicación y complementación relativa a: a) Valor FOB declarado; b) Certificado de garantía y c) Presunta contravención aduanera, asimismo, otorga un plazo de tres (3) días para presentar pruebas (fs. 72 anexo N° 2).

2. El 12 de octubre de 2011, la ADA Gran Poder Ltda., mediante Cite N° GLP 1124/2011, respondió el requerimiento efectuado por la Administración Aduanera a través de la Diligencia N° 1; señalando que en cuanto a la explicación solicitada de los inc. b) y c), su agencia registra documentos que emite el taller encargado de conversión conforme establece el capítulo V, art. 41-II) del D.S. N° 28963 y la garantía sobre el trabajo realizado es personal entre el taller habilitado de la conversión y el comitente, por tanto, la presunta contravención no corresponde (fs. 71 anexo N°2).

3. La Administración Aduanera notificó a José Humberto Mérida Vega, representante de la ADA Gran Poder Ltda., con el informe UFIOR N° 130/2011, de 27 de octubre de 2011 que en sus conclusiones indicó que la ADA Gran Poder Ltda., no desvirtuó las observaciones descritas en la diligencia N° 1 siendo el valor FOB del vehículo de \$us. 9.803 determinado en base al aforo físico e información proporcionada por la Unidad de Valoración con Formulario de Precio Referencial GROGR-UVAOR-VR 0124/2011, de 7 de octubre de 2011 por lo que presume la comisión de contravención por omisión de pago. Por el incumplimiento de normas aduaneras, asimismo, presumió la contravención aduanera de presentación de la DUI, sin disponer de los documentos de soporte (certificado de garantía) que establece que el usuario del taller vulneró las previsiones de los D.S. N° 28963 y 470 y la resolución de Directorio N° 01-016-07, por las observaciones efectuadas en relación al cilindro de GNV y la emisión del certificado de garantía; observaciones aceptadas por el usuario taller de Conversión Total (fs. 62 a 70 anexo N° 2).

4. La Administración Aduanera el 25 de marzo de 2013, notificó a José Humberto Mérida Vega, representante de la ADA Gran Poder Ltda., con el Auto Inicial de Sumario Contravenciones AN GROGR ULEOR N° 016/2013 de 12 de marzo de 2013, que instruyó el inicio del sumario contravencional contra la citada ADA, por no presentar documento soporte a la DUI C-1943, conforme dispone el art. 186-h) de la L. N° 1990 (LGA) disposición final octava de la L. N° 2492 (CTB) y num. 1 del régimen Aduanero de Importación y Admisión Temporal del anexo I Clasificaciones de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones, aprobado mediante R.D. N° 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009, por el Directorio de la Aduana Nacional; en ese sentido otorga el plazo de 20 días para que el presunto responsable formule descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho (fs. 52 a 55 del anexo N° 2). El 15 de abril de 2013, la ADA Gran Poder Ltda., mediante memorial presentado ante la administración aduanera, solicitó dejar sin efecto el auto inicial sumario contravencional, adjuntando al efecto la Circular N° 219/2011, resolución RA-PE 01-019-11, Circular 286/2006 y D.S. N° 28963 señalando que el Certificado de Garantías de Transformación, no es un documento soporte para el despacho aduanero (fs. 12 a 21 del anexo N° 2).

5. El 17 de junio de 2013, la Administración Aduanera, notificó a José Humberto Mérida Vega, representante de la ADA Gran Poder Ltda., con la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR N° 036/2013 de 22 de mayo, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera prevista en el art. 186-h) de la L. N° 1990 (LGA) y núm. 5 del anexo 1 (Régimen Aduanero de Importación y admisión temporal de

Clasificación de Contravenciones Aduaneras y graduación de sanciones), aprobado mediante R.D. N° 01-17-09; al vulnerar el inc. I) del art. 111 del D.S. N° 25870 inc. d) núm. 1 del art. 7 de la R.D. N° 01-016-07, imponiendo la sanción de 1.500 UFV (fs. 3 a 7).

6. Posteriormente, Gran Poder Ltda., mediante su representante legal interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GROGR ULEOR N° 036/2013 de 22 de mayo, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0978/2013 de 30 de septiembre (fs. 112 a 120. anexo 1), que CONFIRMÓ la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GROGR ULEOR N° 036/2013 de 22 de mayo, dando lugar a la interposición del recurso jerárquico que fue resuelto con la Resolución AGIT-RJ 2175/2013 de 9 de diciembre (fs. 157 a 167 anexo 1), que revocó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0978/2013 de 30 de septiembre, emitida por la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, dejando sin efecto la sanción en la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR N° 037/2013, de 22 de mayo, emitida por la Administración Aduanera.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos, las pretensiones de la entidad demandante y el informe de la AGIT, se concluye que el objeto de la controversia radica en determinar si es evidente que la AGIT, no consideró los arts. 3 y 17 del D.S. N° 28963, puesto que a criterio de la administración aduanera, el formulario de reacondicionamiento y garantía, por el que el representante del taller autorizado otorga la garantía de un año del reacondicionamiento realizado al importador, ya sea nuevo o antiguo, constituye un documento soporte de la DUI de conformidad al art. 11-1) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, toda vez que en el caso, el vehículo importado fue reacondicionado a GNV.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación

El art. 111-I) del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) aprobado por D.S. N° 25870, establece que el despachante de aduana está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando esta así lo requiera: I) Otros documentos imprescindibles de acuerdo al régimen aduanero que se solicita. Los documentos señalados en los incs. f) hasta l) serán exigibles cuando corresponda, conforme a las normas de la ley, el presente reglamento y otras disposiciones. Cada uno de los documentos soporte, deberá consignar el número y fecha de aceptación de la declaración de mercancías de importación a la cual corresponda.

A su vez, el D.S. N° 28963 (Reglamento a la importación de vehículos automotores, aplicación de arrepentimiento eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del impuesto a los consumos específicos), en su art. 3-i) señala (Formulario de reacondicionamiento y garantía), que es el documento firmado y sellado, emitido por el representante legal del taller autorizado y habilitado en Zona Franca Industrial o por el representante del taller habilitado en territorio aduanero nacional, el cual tiene carácter de declaración jurada a efecto de su presentación para el trámite de despacho aduanero, debiendo contener la información sobre la operación de reacondicionamiento, de acuerdo al anexo II del presente reglamento. Adicionalmente, dicho documento otorga al comprador final la garantía, por el periodo de un año, de que la transformación del vehículo fue realizada en condiciones óptimas.

Por su parte, el art. 6-II de la misma disposición reglamentaria, prevé que los vehículos que hubiesen sido sometidos a cambio o incorporación del dispositivo de combustible a GNV en una zona franca industrial, para su despacho aduanero deberán presentar el certificado de cambio de incorporación de dispositivo de combustible a GNV. Finalmente, el art. 41-II, señala expresamente que para el caso de vehículos que hubiesen sido sometidos a transformación o incorporación de dispositivo de combustible a GNV, deberán presentar el certificado de cambio de incorporación de dispositivo de combustible a GNV (anexo IV) del presente reglamento), emitido por usuario taller con habilitación vigente, para acogerse al beneficio del factor de cálculo GNV establecido en el art. 43 del presente reglamento.

Finalmente, la R.D. N° 01-016-07 de 26 de noviembre de 2007, al establecer los requisitos, formalidades y procedimientos para el desarrollo de operaciones de reacondicionamiento y recepción de vehículos, así como las formalidades para la venta y salida desde zonas francas industriales, en su artículo séptimo, en cuanto a la Importación a consumo a vehículos reacondicionados prevé el dueño del vehículo contratará los servicios de un despachante de aduana, para que le represente en el despacho aduanero. A tal efecto, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 104 del reglamento a la Ley General de Aduanas, realiza el endoso correspondiente y entrega al despachante de aduanas los siguientes documentos en original: d) Certificado de Reconocimiento-Garantía.

Establecido el marco normativo citado precedentemente, se tiene que la Agencia Despachante de Aduana "Gran Poder" Ltda., tramitó por cuenta de su comitente Eva Terán Calderón, la importación de un minibús marca Jincheng, tipo GDQ6530, año de fabricación 2011, cilindrada 2237, combustible gas, tracción 4x2, chasis N° LG16H00D1B0010543, motor BJ491EQ1-B09319, VIN LG16H00D1B0010543, frame GDQ653041, N° Kit GNV 1011496 y N° de tanque GNV 324481, origen China, color blanco, transmisión MT, según FVR 111217560 Nacionalizado con la DUI C-1943 de 22 de septiembre de 2011, declaración que al momento del despacho aduanero fue asignada al canal verde para el retiro la mercancía.

Pese al canal asignado en la declaración, que además consigna el levante autorizado con la firma y sello del técnico aduanero responsable, la DUI mencionada fue objeto de proceso de control diferido Inmediato, con base en que se inició el sumario contravencional por no haberse presentado el certificado de reacondicionamiento-garantía, considerado como documento soporte y por no cumplir con lo establecido por los arts. 45 y 75 de la L. N° 1990 (LGA).

Cabe hacer notar que el motorizado objeto de estudio es un vehículo nuevo y reacondicionado a GNV, en ese sentido el documento que el importador a través de la ADA Gran Poder Ltda., tenía que presentar a despacho aduanero como documento soporte de la DUI era el

indicado Certificado de Cambio o Incorporación de Dispositivo de Combustible a GNV, conforme a los arts. 6 y 41 del D.S. N° 28963, en cumplimiento del art. 111-i) del DS. N° 25870 (RTC), en ese entendido el Certificado de Reacondicionamiento y Garantía, extrañado por la administración aduanera no es un documento soporte para la DUI, para ese tipo de despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo.

De lo manifestado se evidencia que la ADA Gran Poder Ltda., validó la DUI y presentó la DUI C- 1943 como documento soporte el Formulario de Conversión a Gas Natural emitido por el taller de conversión total, aspecto respaldado en la página de documentos adicionales en el código B87 (fs. 75 y 89 anexo N° 2), de donde se establece que la ADA Gran Poder Ltda., no vulneró el ordenamiento jurídico en el despacho aduanero de la DUI, al contrario su accionar estuvo inmerso en apego a la normativa legal vigente.

De lo manifestado se advierte que, al haberse establecido que el certificado de reacondicionamiento y garantía, no está reconocido como documentación soporte de la DUI para el presente despacho aduanero de importación al tratarse de un vehículo nuevo, no resulta congruente que la administración aduanera pretenda atribuir una conducta contravencional sobre un hecho que no está tipificado como tal dentro del ordenamiento jurídico tributario vigente, por lo que el supuesto agravio manifestado por la entidad actora no tiene asidero legal.

En ese contexto, conforme determina el parág. III del art. 8 de la L. N° 2492 CTB), la interpretación analógica está prohibida para tipificar delitos y definir contravenciones, modificar las normas existentes y aplicar sanciones, por ende la administración aduanera no está facultada para determinar la comisión de una contravención aduanera interpretando analógicamente el D.S. N° 28963, más aun cuando el certificado de reacondicionamiento y garantía para el caso presente, no se encuentra reconocido como documento soporte de la DUI, para el régimen de importación para el consumo de un vehículo nuevo reacondicionado a combustible GNV, donde el certificado de cambio o incorporación de dispositivo de combustible a GNV es el documento aduanero que se constituye como documento soporte de la DUI, de conformidad con los arts. 111-i) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 6 parág. II y 41 parág. III del D.S. N° 28963.

Por lo relacionado, se establece que la conducta de ADA Gran Poder Ltda., no se subsume a la previsión de la contravención de omisión de presentar la DUI sin disponer de la documentación soporte prevista en el inc. h) del art. 165 bis de la L. N° 2492 y del anexo A, punto 5, de la R.D. N° 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009, por cuanto el certificado de reacondicionamiento y garantía no está reconocido como documento soporte de la DUI C-1943, por tratarse de un vehículo nuevo.

En respuesta al segundo punto de la controversia, de lo manifestado se concluye que los argumentos realizados por la Administración Aduanera resultan no ser evidentes, de modo que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2175/2013, de 9 de diciembre fue dictada de acuerdo a lo manifestado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia coincide plenamente con los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, hubiera basado su fundamento en lo dispuesto por el art. 4 del D.S. N° 28963, sin tomar en cuenta que el vehículo, al ser nuevo no requería certificado medioambiental, por cuanto el art. 7 punto 1 de la RND 01-016-07 inc. d) establece que el certificado de reacondicionamiento garantía, la obligación de la ADA obtener antes de la presentación de la declaración de importación a la Administración Aduanera, entendiéndose que la normativa no discriminaría si son vehículos nuevos o antiguos y se debe entender para todos los reacondicionados que tuvieron una conversión a GNV.; del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2186/2013 de 9 de diciembre, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos, cuya impugnación fue base de la presente demanda.

Por lo expuesto, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, coincide con la determinación asumida por la AGIT, toda vez que la Resolución AGIT-RJ N° 2175/2013 de 09 de diciembre, fue dictada conforme a los antecedentes y a la normativa aplicable al caso, por cuanto durante la tramitación del proceso, se determinó que el certificado de reacondicionamiento y garantía no está reconocido como documento soporte de la DUI C-1943.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32, interpuesta por la Gerencia Regional Oruro dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2175/13 de 9 de diciembre de 2013.

Relatora: Magistrada Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



403

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20 interpuesta por Grover Castelo Miranda, Gerente Distrital a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de Chuquisaca, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013, pronunciada el 9 de diciembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 42 a 44 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 24; réplica de fs. 49 y vta.; dúplica de fs. 52 y vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el cumplimiento a lo dispuesto por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, en el marco del Programa de Operaciones Anual (POA), se ejecutó la Orden de Verificación 1012OVE00002 al contribuyente Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, en la modalidad de Verificación Débito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en su efecto en el impuesto a las transacciones (IT) correspondiente a los periodos febrero, marzo, abril, mayo y junio 2010.

Que el Informe Cite: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012 e información obtenida del sistema integrado de recaudo para la administración tributaria (SIRAT2) y GAUSS, FORM. 1500 solicitud de dosificación, consulta de dosificación y resoluciones administrativas, se constató en función al alcance definido por la modalidad de revisión, que no se determinaron los impuestos conforme lo establece la normativa a la fecha de los hechos generadores, verificándose sobre base cierta el IVA e IT.

La administración tributaria, conforme a sus facultades de determinación establecidas por la L. N° 2492, emitió Informe Final SIN/GDCH/DF/IF/VE/INF/338/2013 y posterior Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/1012ove00002/VC/133/2013 notificados personalmente al representante legal del contribuyente Jorge Enrique Laguna Téllez el 14/02/2013 re liquidando la deuda tributaria.

El 9 de mayo de 2013, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00278-13, que determinó una deuda tributaria de Bs 14.239.-, equivalente a UFV's.7.773.

Dicha resolución, fue objeto de impugnación vía recurso de alzada, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT/CHQ/RA N° 0198/2013 de 23 de septiembre, que dispuso confirmar la R.D. citada.

Ante ello, el contribuyente Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca interpuso recurso jerárquico solicitando a la agit revocar la resolución de recurso de alzada, y tanto, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2189/2013, se dejó sin efecto la resolución determinativa respectiva.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria señala que en la resolución jerárquica se manifiesta que el SIN vulneró en el proceso determinativo los principios de legalidad y seguridad jurídica, empero durante el proceso de fiscalización la administración actuó conforme a las facultades conferidas por la norma, en tales circunstancias tenía la potestad para fiscalizar y en su caso determinar tributos contra los contribuyentes sobre la base de lo autorizado y regulado por la norma correspondiente.

Continúa indicando que se pretende desconocer los alcances normativos del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0025.09, sin considerar que esta disposición legal se encuentra en plena vigencia desde el momento de su publicación, de tal manera, el contribuyente distribuyó entradas con un valor 0, contraviniendo la normativa que regula la dosificación y autorización de notas fiscales, por tal motivo no declaró los impuestos que les correspondía declarar y pagar a favor del FISCO.

Señala también, que respecto a la RND N° 10.0016.07 y la RND N° 10.0025.09, que ambas resoluciones datan de fechas distintas, la primera corresponde al 14 de diciembre de 2007 y la segunda al 30 de diciembre de 2009; es decir, que ambas resoluciones tienen un espacio de vigencia distinto, y debe considerarse que la R.D.N N° 10.0025.09 en su art. 8 deroga el art. 55 de la RND 10.0016.07, referido al valor que deben contener las entradas de cortesía, deben necesariamente consignar un importe, por lo que la normativa que debe ser tomada en cuenta a efectos del tratamiento de las entradas de cortesía es la última emitida, es decir la RND N° 10.0025.09.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013 y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA N°0198/2013 y la R.D. N° 17-000278-13.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de mayo de 2015, que cursa de fs. 42 a 44 vta., y señala lo siguiente:

Respecto a los vicios denunciados, indica que la AGIT evidenció que la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, establece que el alcance del proceso iniciado contra el Club Deportivo Universitario comprende la Verificación débito IVA y en su defecto en el IT, relacionadas con notas fiscales pre valoradas con importe cero; siendo pertinente señalar que en el caso del IVA, la L. N° 843 en su art. 1, dispone que este impuesto es aplicable –entre otros- sobre: la prestación de servicios y toda otra prestación realizada en territorio nacional, configurándose el hecho imponible conforme el art. 4 de la citada Ley, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, debiendo en todos los casos emitirse la factura. Asimismo según el art. 5 de la referida L. N° 843, constituye la base imponible del IVA, el precio neto de venta de la prestación de servicios y de toda otra prestación, consignando en la factura.

Continúa señalando que el alcance legal de las normas administrativas conforme el art. 5 del Cód. Trib. Boliviano (CTB) debe ser concordante con lo establecido en la L. N° 843 y el D.S. N° 21530, es decir, tratándose de entradas de cortesía (se entiende entregadas a título gratuito) no puede entenderse que las mismas generan débito fiscal, toda vez que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, tal como exige el hecho generador del IVA; y no resulta factible que interpretando el art. 5 de la RND N° 10-0025-09, se determine que la prestación de un servicio a título gratuito en el caso de entradas de cortesía, constituya un hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha RND, siendo una simple interpretación del SIN para el presente proceso.

Continúa expresando que la Administración Tributaria, previamente a aplicar taxativamente lo dispuesto en el art. 5 de la RND N° 10-0025-09 para sustentar la existencia de ingresos no declarados, tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa, debió tomar en cuenta la naturaleza de las operaciones, más aún cuando en el proceso de verificación sustentó su pretensión en los reportes “Solicitud de dosificación” de los trámites Nos. “1000875494, 1000882572, 1000895290, 1000902057, 1000937236, 1000947896, 1000968846, 1000954720 y 1000960892” (sic) erróneamente enunciados; siendo lo correcto, de los trámites Nos. 10008640234, 1000660033, 1000661151, 1000675146, 1000692610, 1000695080, 1000707054 y 1000715263, los cuales reflejan que el sujeto pasivo además de solicitar la dosificación de entradas con valor, según su requerimiento, también solicitó entradas con valor cero (0), misma que fue autorizada por el ente fiscal, sin observación alguna.

Señala también que el SIN, en el proceso de verificación y posteriormente en el de determinación, no aportó mayores elementos que evidencien que las notas fiscales pre valoradas dosificadas con valor cero hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo y que a partir de las cuales, el Club Deportivo Universitario hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que no resulta aplicable al presente caso el sustento legal consignado en la vista de cargo y la R.D. que refiere a los arts. 4-a), 7 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21530.

Continúa indicando que si bien, conforme el art. 72 de la L. N° 843, están incluidos en el objeto del impuesto los actos a título gratuito, pero este hecho se condiciona a la existencia de la transmisión de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos; además, el art. 2 del D.S. N° 21532 establece que en el caso de las prestaciones de cualquier naturaleza, el hecho imponible se perfeccionará, en el momento en que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida, o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero, por lo que para las transmisiones gratuitas, prevé que el hecho imponible se perfecciona cuando quede perfeccionado el acto o se haya producido el hecho por el cual se transmite el dominio de la cosa o el derecho trasferido.

En ese sentido, se advierte que en el caso del IT, las prestaciones de cualquier naturaleza se encuentran alcanzadas por el gravamen cuando hubieran sido convenidas bajo un precio, cuando los derechos cedidos a título gratuito sean susceptibles a registro, situación que en el caso de autos no sucedió dado su carácter gratuito, por lo que, la administración tributaria solo en virtud a la aplicación de la RND N° 10-0025-09, no puede pretender incluir en el objeto del IT la entrega de entradas de cortesía a título gratuito, más aún cuando no existen elementos de convicción sobre los cuales se verifique la existencia de ingresos no declarados como pretendió la administración tributaria.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la Resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013 de 9 de diciembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 15 de febrero de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula al representante legal del Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca con la Orden de Verificación N° 1012OVE00002 en la modalidad Verificación Débito IVA e IT correspondiente a los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2010 (fs. 38 del anexo 2); asimismo notificó el Requerimiento N° 110615, con el que solicitó documentación del contribuyente relacionada con el proceso de verificación (fs. 46 a 50 del anexo 2).

2. El 14 de febrero de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDCH/DF/IF/VE/INF/338/2013, que estableció observaciones al débito fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosificó notas fiscales pre valoradas masivas, de cortesía, con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la RND N° 10-0025-09, al no realizar la inactivación de las mismas y concluyó que todas fueron utilizadas, por lo que, le asignó un importe menor al asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo como ingresos no declarados por Bs33.000, del que surge un IVA omitido de Bs 4.290 e IT de Bs 990 (fs. 171 a 176 del anexo 2).

3. El mismo 14 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó al representante legal del Club Deportivo Universitario con la Vista de Cargo: CITE: SIN/GDCH/DF/1012OVE00002/NC/133/2013 de 14 de febrero, que establece una deuda tributaria preliminar en un importe de UFV.7.853 que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago (fs. 177 a 183 del anexo 2).

4. El 15 de marzo de 2013, mediante Nota Cite: Of. C.U. N° 375/2013 el Club Deportivo Universitario presentó descargos mediante Nota Cite: Of. C.U. N° 375/2013, solicitando la nulidad de obrados por vulneración de derechos, garantías y principios constitucionales en la vista de cargo (fs. 191 a 200 del anexo 2).

5. El 16 de abril de 2013, la administración tributaria emitió Informe de conclusiones CITE: SIN/GDCH/DF/IC/VE/INF/829/2013, que estableció que el contribuyente no presentó documentación que demuestre que las entradas dosificadas con valor cero "0" fueron destinadas para el fin que fueron dosificadas, tampoco existe inactivación de las mismas en el GAUSS, considerando el descargo como improcedente y refiere sea rechazado, por lo que, ratificó la determinación de la deuda tributaria establecida (fs. 201 a 208 del anexo 2).

6. Finalmente, el 9 de mayo de 2013, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-000278-13, que determinó de oficio la deuda tributaria en contra del Club Deportivo Universitario por el IVA e IT, correspondiente a los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo y junio, todos de 2010, en una suma de 7.773 UFV equivalente a Bs 14.239, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago (fs. 218 a 225 del anexo 2); y legalmente notificado al representante legal del citado Club Deportivo con dicha Resolución el día 13 de mayo de 2013 conforme fs. 226 del mismo anexo.

7. Contra dicha resolución, el representante legal del referido Club Deportivo interpuso recurso de alzada (fs. 12 a 26, y fs. 63 del anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0198/2013 de 23 de septiembre, que confirmó la R.D. N° 17-000278-13 de 9 de mayo de 2013 conforme establece el art. 212-I-b de la L. N° 3092.

8. Contra dicha Resolución, el 15 de octubre de 2013, Jorge Enrique Laguna Téllez en representación del Club Deportivo Universitario interpuso recurso jerárquico de fs. 104 a 117 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013 de 9 de diciembre, que revocó totalmente la resolución del recurso de alzada; y en consecuencia, deja sin efecto legal también la R.D. N° 17-000278-13 de 9 de mayo de 2013 porque la Administración Tributaria no consideró la naturaleza de las entradas de cortesía y su entrega a título gratuito; conforme a lo previsto en el art. 212-I-a) de la L. N° 3092. Por consiguiente, el SIN, regional Chuquisaca interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 53 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si es evidente que la autoridad demandada revocó erradamente la resolución de alzada, puesto que a criterio de la administración tributaria, en virtud a la aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, las entradas de cortesía y a título gratuito generaban débito fiscal.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Es necesario citar el art. 6-I-1 de la L. N° 2492, que establece: "I. Solo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alicuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo", por otra parte el art. 64 de la L. N° 2492 dispone: "La administración tributaria, conforme a este código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos", de donde se concluye que la administración tributaria puede emitir normas de carácter general que ayuden a la aplicación de la normativa tributaria.

Por otro lado es preciso señalar que el art. 4 de la L. N° 843 dispone que el hecho imponible se perfeccionará, en caso de prestación de servicios o de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; asimismo, el art. 5 de la misma Ley, dispone que constituye la base imponible del IVA el precio neto de venta de la prestación de servicios y de toda otra prestación consignado en la factura.

En el presente caso, se advierte que el Club Deportivo Universitario fue notificado con la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, la cual contemplaba un alcance de verificación Débito IVA y su efecto en el IT de los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2010, relacionada con las notas fiscales pre valoradas con importe 0 (entradas de cortesía), las cuales fueron solicitadas por el contribuyente a través de los trámites Nos. 1000640234, 1000660033, 1000661151, 1000675146, 1000692610, 1000695080, 1000707054 y 1000715263, y

autorizadas por la Administración Tributaria sin observación, cuando se encontraba en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09.

Bajo dichos antecedentes y de la normativa referida, se puede evidenciar que la administración tributaria determinó una deuda tributaria en contra del contribuyente, al considerar que las entradas de cortesía generarían obligación tributaria, situación que no se adecúa a lo establecido por las normas tributarias, toda vez que si bien el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, dispone que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y pre impresas con el valor asignado a la entrada, y que deben contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de "Cortesía" por factura, así como que corresponde el pago de los impuestos de Ley sobre las mismas, se tiene que no determina que la prestación de un servicio a título gratuito como lo son las entradas de cortesía, constituyan un hecho generador del IVA, puesto que conforme al art. 8 del D.S. N° 21530, reglamento al impuesto al valor agregado, las prestaciones gravadas a título gratuito no ocasionan débito fiscal, por lo que se concluye que las entradas de cortesía no pueden generar débito fiscal, toda vez que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, tal como lo exige el hecho generador del IVA, aspecto que fue correctamente considerado por la autoridad demandada.

Finalmente se evidencia que la AGIT, aplicó las normas tributarias adecuadamente, señalando que el caso de las prestaciones de cualquier naturaleza, para la aplicación del IVA, la norma exige la onerosidad como requisito básico para la configuración del hecho generador, por lo cual, si estas se efectúan a título gratuito, como ser las entradas de cortesía, no se encuentran gravadas o alcanzadas por el impuesto; es decir, que no generan obligación tributaria alguna, por lo que no se evidencia que la autoridad demandada haya interpretado o aplicado erróneamente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09. En ese sentido, se tiene que las acusaciones por parte de la administración tributaria regional Chuquisaca no son evidentes y resultan infundadas; y por consiguiente no se vulneró procedimiento legal alguno y menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la parte demandante; por lo que, corresponde en consecuencia, confirmar la resolución jerárquica impugnada.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la administración tributaria, por lo que se advierte que la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013 de 9 de diciembre en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia, toda vez que las entradas de cortesía o a título gratuito no generan débito fiscal conforme a la normativa legal señalada en el caso de autos.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013 de 9 de diciembre, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del CPC-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 20, interpuesta por Grover Castelo Miranda, en representación de la gerencia distrital Chuquisaca del SIN; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2189/2013 de 9 de diciembre dictada por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



404

**Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 12 a 18, subsanada a fs. 23 interpuesta por Jesús Salvador Vargas Cruz, Administrador de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013, pronunciada el 30 de diciembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 28 a 30; apersonamiento del tercero interesado de fs. 68 a 71 vta.; réplica de fs. 101 a 103, y su presentación vía fax de fs. 96 a 100; dúplica de fs. 106-107; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el según el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-329/2013 del operativo denominado "Fotón" a la altura de la localidad de Puerto Ibáñez, se interceptó un vehículo tipo camión marca Fotón, con placa de control 2861 EZT, que conducía Ramiro Rivero Azurduy, en el cual, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), dependientes de la Aduana Nacional verificaron el medio de transporte y evidenciaron que transportaba "llantas, filtros y repuestos" y en el momento de la intervención el conductor no presentó ninguna documentación de su legal internación al país, ante esta situación y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso preventivo del vehículo y la mercadería.

Posteriormente, se realizó el traslado a depósitos de recinto aduanero ALBO SA dependiente de la Aduana Regional Santa Cruz, para su respectivo aforo físico, valoración, inventario e investigación correspondiente conforme a norma legales, la misma que tiene un valor CIF de Bs 30.017.31, siendo los tributos omitidos en Bs 6.836,45 equivalente a 3.744,11 UFV, notificada el 17 de abril de 2013, a Ramiro Rivero Azurduy para que presente documentación de descargo dentro de los tres días siguientes de su notificación.

El 8 de abril de 2013, mediante hoja de Ruta SCZCI-SPCCR2013-457, María Selva Pereyra Paz, mediante memorial solicitó la devolución de la mercadería y del camión decomisado, adjuntando documentación de respaldo.

El 14 de abril de 2013, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico N° AN-SCZZR-SPCCR-IN-315/2013, que estableció que la documentación presentada no ampara la legal internación a territorio nacional de la mercancía detallada en el ítem 1 del Acta de Inventario COARSCZ-C-329/2013.

Con base a estos antecedentes, el 31 de mayo de 2013, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 355/2013, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Ramiro Rivero Azurduy y María Selva Pereyra Paz como representante legal de la Empresa Minera de Alquileres y Servicios Montebelo SRL, en consecuencia, el comiso definitivo de la mercadería comisada que se detalla en el Acta de Inventario COARSCZ-C-329/2013, y en el comiso del vehículo, dispuso que se pueda efectuar el pago de la multa equivalente al 50 % del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al comiso del medio de transporte conforme el art. 181-III del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración de la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional previa transcripción de los arts. 160, 181-b) y g), 81, 215, 98, 76 del CTB; 1, 30 y 101 de la L.G.A.; 22 del Reglamento de la citada Ley de Aduanas (RLGA); num. 81 de la R.D. N° 01-010-09 de 21/05/2009 y num. 10 de la R.D. N° 01-003-2011 de 23/03/2011, manifestó que conforme a la normativa expuesta y a su evidente incumplimiento a la misma, se tiene que el ahora recurrente adecuó su conducta a la contravención de contrabando de acuerdo a lo establecido por el art. 181-b) y g) del C.T.B.

Continúa indicando que existe inconsistencia en los argumentos de la resolución impugnada porque no existe vinculación entre la Factura de Compra N° 964 de HANKOOK que registra a Paulina Cuellar Peña como propietaria y la DUI-C-862 presentada que registra a Paola Julieth Morales Avenadado como importadora y quien solicita la devolución de la mercancía porque no cuenta con mayor información y otros elementos de posibles operaciones comerciales en el mercado local, y que la administración aduanera no emitió sus actos con base a supuestos ya que ésta es respetuosa de los derechos y garantías constitucionales y la normativa legal vigente, por lo que explicando que los cuatro dígitos rodeados de un óvalo, son: los dos primeros para señalar la semana y los otros dos para indicar el año en el que fue fabricado un neumático, siendo esta la forma de leer la mercancía cuando se trata de llantas; señala que existía una inconsistencia en la fecha de fabricación registradas en las llantas conforme el informe emitido por la administración aduanera, debido a que las mismas tienen una marca gravada: "4812" (*semana 48 del año 2012*), es decir, de la semana del 25 al 30 de noviembre de 2012 y la fecha de la factura comercial es del 20/11/2012 registrada en la página de documentos adicionales de la DUI C-862, por lo que no amparaba la mercancía decomisada.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013 y por consiguiente, se confirme la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 355/2013 de 31 de mayo.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 8 de junio de 2015, que cursa de fs. 28 a 30 vta., y señala lo siguiente:

Que si bien el Informe de la administración aduanera indica que en el aforo físico se constató que las llantas presentan una marca que indican 4812, determinándose que la fecha de fabricación es la semana 48 y 2012, y si bien en la DUI C-862, con Declaración Andina de Valor N° 131628, en la Casilla 78 figura fecha de fabricación 2012, la administración aduanera estableció que esta corresponde a la semana 48 del 25 al 30 de noviembre, aspecto que consideran contradictorio con la fecha registrada en la página de documentos adicionales de la citada DUI que es de 20 de noviembre de 2012, por lo que, consideró como no amparada para la legal internación a territorio nacional de la mercancía detallada en el ítem 1, referido a mercancía de llantas; señala que, dicha afirmación carece de sustento legal y contraviene el par. 1 del art. 2

del D.S. N° 708 ya que las mercancías nacionalizadas, trasladadas por el importador deben estar respaldadas con las DUI y las mercancías nacionalizadas adquiridas en el mercado interno y que también deben respaldarse con su respectiva factura.

Continúa indicando, que si bien es evidente que al momento de efectuarse el operativo, el chofer del camión no presentó ningún documento legal que respalde la mercancía transportada; empero, es también evidente que el importador presentó documentación como descargo, entre la que figura la DUI C-862 y que fue compulsada con el Acta de Inventario de la mercancía decomisada, coincidiendo con todos los datos descritos, ya que el ítem 1, del acta de intervención contravencional está respaldado por la Factura N° 964 emitida el 3 de abril de 2013 por HANKOOK que consigna 8 llantas 12R22,5 TBB KTX737 y que contiene los datos de la transacción comercial, conforme prevé el art. 10.4 de la RND N° 10-0016-07 amparando su legal internación a territorio boliviano; por lo que corresponde la devolución de la mercancía en las cantidades descritas en la mencionada factura al amparo del art. 2 del D.S. N° 708, por consiguiente, no existió la configuración de la conducta al ilícito de Contrabando Contravencional tipificado en el art. 181-b) y g) del CTB ya que se encuentra respaldada por la Factura N° 964 del 3 de abril de 2013.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada, que fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013 de 30 de diciembre.

III. Contestación del tercero interesado.

María Selva Pereyra Paz, en representación legal de la Empresa Minera de alquileres y servicios Montebelo SRL, con memorial que cursa de fs. 68 a 71 vta., se apersonó al proceso y señaló que se emitió el Informe Técnico AM-SCRZI-SPCR-IN-315/2013, en donde se observó que la fecha de fabricación de las llantas, se contradice con la fecha de la factura registrada en la página de documentos adicionales de la DUI, indicando como conclusión que la documentación presentada no ampara la legal internación a territorio nacional, y tal afirmación vulnera el principio administrativo de buena fe, integral en los actos administrativos entre la administración pública y los administradores, a su vez contraviene el parágrafo I del art. 2 del D.S. N° 708.

En ese sentido, indica que como importadores presentaron como descargo la DUI C-862, la misma que compulsada con el acta de inventario y con la mercancía decomisada, coincide con todos los datos descritos, de lo que se establece que el ítem 1 del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0329/2013 de 16 de abril está respaldado por la Factura N° 964 emitida el 3 de abril de 2013 por HANKOOK, la cual consigna 8 llantas 12R22,5 TBB KTX737 y contiene los datos de la transacción comercial, conforme el art. 10.4 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo, amparando su legal internación a territorio nacional, por lo que, se determinó una falsa acusación por presunto contrabando tipificado en el art. 181.b) del CTB.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 3 de abril de 2013, efectivos del Control Operativo Aduanero labraron el Acta de Comiso N° 003236, procediendo al comiso preventivo de mercancía de procedencia extranjera que no contaba con documentación que respalde y acredite su legal internación al país, y el chofer en el momento del operativo, solamente presentó una copia simple del registro de control de envío de repuestos y accesorios.

2. El 8 de abril de 2013 la representante de la Empresa Minera de Alquileres y Servicios Montebelo SRL, presentó descargos y solicitó la devolución de la mercancía y camión decomisados mediante el Acta de Comiso N° 003236, adjuntando la Factura Fiscal N° 00964 de 3 de abril de 2013, emitida por Hankook Driving Emotion de Paulina Cuellar Peña, compra 8 llantas 12R22,5, la DUI C-7314 y C-40948 y Certificado de Propiedad del Vehículo Automotor del camión Fotón.

3. El 17 de abril de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Ramiro Rivero Azurduy con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0329/2013 de 16 de abril, el cual señala que efectivos del Control Operativo Aduanero, en la localidad de Pailón del Departamento de Santa Cruz, interceptaron un camión, marca Fotón, con placa de control 2861-EZT, conducido por Ramiro Rivero Azurduy, que transportaba llantas, filtros y repuestos de maquinaria pesada de procedencia extranjera, y no contaba con documentación que acredite su legal importación al país, por lo que, procedieron al comiso preventivo de la misma y del vehículo, presumiendo la comisión de Contrabando Contravencional conforme el art. 181.b) del CTB, otorgando un plazo de tres días hábiles para la presentación de descargos a partir de su legal notificación.

4. El 14 de mayo de 2013, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-315/2013, el cual concluyó que, de acuerdo al aforo físico y revisión documental de los descargos presentados, la documentación no amparaba la legal internación de la mercancía decomisada, por lo que conforme a los inc. b) y g) del art. 181 del CTB, recomendó disponer el comiso definitivo de la totalidad de la mercancía detallada en el Acta de Inventario COARSCZ-C-329/2013.

5. El 12 de junio de 2013, la administración aduanera notificó en secretaria a Ramiro Rivero Azurduy y María Selva Pereyra Paz, representante legal de la Empresa Minera de Alquileres y Servicios Montebelo SRL, con la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-

355/2013 de 31 de mayo, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando contra los referidos supuestos contraventores, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía detallada en el acta de inventario mencionada, pudiendo efectuar el pago de la multa equivalente al 50% del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al comiso del medio de transporte en aplicación a lo establecido en el art. 181-III del CTB.

6. Contra dicha Resolución, María Selva Pereyra Paz, en representación legal de la Empresa Minera de Alquileres y Servicios Montebelo SRL interpuso recurso de alzada (fs. 33 a 37, 53 y vta. del anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0742/2013 de 14 de octubre, que revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-355/2013, con relación al ítem 1 de mercancía de 8 llantas, y mantuvo firme y subsistente el comiso de los ítems 2 al 28 descritos en el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0329/2013 de 16 de abril conforme al art. 212.I.a) de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

7. Contra dicha Resolución, el 5 de noviembre de 2013, Jesús Salvador Vargas Cruz en representación de la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico de fs. 112 a 118 del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013 de 30 de diciembre, que confirmó la Resolución del recurso de alzada conforme a lo previsto en el art. 212-I-b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la administración de la aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 109 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si en el proceso en vía administrativa, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz obró de manera correcta al considerar como contrabando contravencional conforme el art. 181-b) y g) del CTB la mercadería del ítem 1, que corresponde a 8 neumáticos, en aplicación del art. 2-I del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010.

V.I. Análisis de la problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que el art. 181 del CTB, establece que: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: b) realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; y en el inc. g) la tenencia o comercialización de mercancías extranjera sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

Asimismo, el D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010 en su art. 2.- "Traslado interno de Mercancías", señala que:

"El traslado interno, interprovincial e interdepartamental de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación.

Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la unidad de control operativo aduanero".

Finalmente, corresponde indicar que la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, en su art. 10 indica que: "Los sujetos pasivo o terceros responsables del IVA en función a las modalidades de facturación por las que optaren deberán aplicar en las facturas o notas fiscales los siguientes formatos e información mínima, según corresponda. 4. Datos de la Información Comercial: d) Detalle: Cantidad, concepto, precio unitario y total".

Bajo la normativa precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto IV del presente fallo, se advierte que el control operativo aduanero labró el Acta de Comiso N° 3236 por el decomiso preventivo de una variedad de mercancía, consistente en: llantas, filtros y repuestos de procedencia extranjera transportada en camión marca Fotón conducido por Ramiro Rivero Azurduy en la localidad de Pailón del departamento de Santa Cruz y como dicho conductor no tenía copia del registro de control de envío de repuestos y accesorios, ni documentación alguna de respaldo en el momento de la intervención, se presumió el ilícito de contrabando, por lo que la administración aduanera lo notificó con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0329/2013, otorgándole 3 días hábiles para la presentación de descargos, posteriormente emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-315/2013, que indica que la documentación presentada no ampara la ilegal internación a territorio nacional de la mercancía establecida en el ítem 1 del acta de inventario citada. En ese sentido, la administración aduanera dictó la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 355/2013 de 31 de mayo, notificando a Ramiro Rivero Azurduy y María Selva Pereyra Paz como importadora; sin embargo, es menester señalar que, el art. 81 del CTB, determina que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad.

En ese sentido y en estricto cumplimiento a dicho artículo, el 6 de abril de 2013 la Empresa Minera de Alquileres y Servicios Montebelo SRL, presentó los descargos respectivos y ratificados mediante memorial de fs. 86 del anexo 1, siendo entre estos: la Factura N° 964 de 3 de abril de 2013 y la DUI C-862 de 4 de enero de 2013, las cuales cursan a fs. 59 y 60 a 64 del anexo 1, respectivamente, y si bien el Informe Técnico citado estableció que los neumáticos presentan una marca que indican 4812, determinándose que la fecha de fabricación es la semana 48 año 2012 y en la DUI C-862 la administración aduanera estableció que tal fecha de fabricación corresponde como semana 48-del 25 al 30 de noviembre-, resultando contradictorio con la fecha de fabricación establecida en la página de documentos adicionales de la citada DUI, que es de 20 de noviembre de 2012; sin embargo, tal aspecto no acredita que no se haya encontrado legalmente amparada la mercadería para la internación al territorio nacional, porque precisamente de los datos establecidos en las pruebas señaladas ut supra, y el cotejo correspondiente

de las mismas con el Acta de Intervención N° 0329/2013, se advierte que, coinciden en todos los datos descritos respecto a los 8 neumáticos 12R22,5 TBB KTX737 importados, por lo que, la Empresa Minera mencionada dio estricto cumplimiento al art. 2-I del D.S. N° 708, ya que respaldó su mercadería detallada en el ítem 1 del acta de intervención citado, correspondiente a 8 neumáticos mediante la presentación de la DUI C-682 y la Factura original N° 964 que contiene todos los datos de la transacción comercial conforme prevé el art. 10.4 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, amparando de esa manera su legal internación al territorio nacional.

Asimismo, si consideramos que, en 3 de abril de 2013 funcionarios del Control Operativo Aduanero interceptaron el camión marca Fotón que conducía Ramiro Rivero Azurduy en la localidad de Pailón del departamento de Santa Cruz, es decir, dentro del territorio boliviano, y la fecha del levante de la mercancía data del 17 de enero de 2013 conforme fs. 60 del anexo 1 de antecedentes administrativos, por lo que, el chofer se encontraba transportando mercadería que ya estaba legalmente ingresada en territorio nacional boliviano conforme establece el art. 2-1 del D.S. N° 708, porque ya existía una autorización del levante emitida por la administración aduanera en cuanto al traslado interno de la mercadería descrita en el ítem 1 que realizaba Ramiro Rivero Azurduy, por lo que no resulta evidente el reclamo de la parte demandante respecto a la fecha de fabricación de los neumáticos como motivo de contrabando contravencional, puesto que fue debidamente contrastado.

En cuanto al reclamo que la Factura N° 964 de Hankook que registra a Paulina Cuellar Peña como propietaria y la DUI C-862 presentada que registra a Paola Julieth Morales Avenadado como importadora y quien solicita la devolución de la mercancía; cabe señalar que, la Factura N° 964, que sustenta el tránsito interno de la mercancía objeto de comiso, fue presentada oportunamente conforme el art. 81 del CTB como descargo por parte de la empresa importadora, por lo que, la Administración Aduanera actuó en desconocimiento de lo manifestado por el art. 2.I parte in fine del DS N° 708, el cual señala: "... las mercaderías que cuenten con la respectiva factura de compra, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero"; por consiguiente, la administración aduanera, independientemente de a quién correspondiese la factura, debió considerar que la mercancía tenía como respaldo un documento emitido con todas las formalidades de ley; por tanto, de la comparación de las observaciones realizadas por la administración aduanera, la Factura N° 964 y la DUI C-862 presentadas en el plazo otorgado para la introducción de sus descargos respectivos, se establece que la mercadería del ítem 1 del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0329/2013, se encontraba sustentada con la citada factura de compra, verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales y la DUI mencionada; por consiguiente, no debió ser objeto de comiso por parte del control operativo aduanero, y en ese sentido, no resulta evidente que haya existido contrabando contravencional conforme el art. 181-b) y g) del CTB, como erradamente manifiesta la entidad ahora demandante.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013 de 30 de diciembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas aduaneras del art. 2 del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010 referida al "Traslado interno de mercancías", aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 12 a 18, y 23, interpuesta por la Administración Aduanera Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2289/2013 de 30 de diciembre dictada por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



405

**Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 25 interpuesta por Jesús Salvador Vargas Cruz, Administrador de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014, pronunciada el 6 de enero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 43 a 46 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 37; réplica de fs. 72 a 74, y su presentación vía fax de fs. 65 a 69; dúplica de fs. 77-78 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el según el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-419/2013 del operativo denominado "Set Maletas" funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) dependientes de la Aduana Nacional, en la localidad de Pailón del departamento de Santa Cruz, interceptaron un vehículo clase Bus, marca Volvo, color verde, con placa de control 1496-BTN perteneciente a la empresa de Transporte "Trans Bioceánico" que conducía Ilman Rojas López y evidenciaron en los buzones que transportaba quince cajas de cartón conteniendo un set de maletas de procedencia extranjera. Al momento de la internación, el conductor del vehículo no presentó documentación alguna que acredite su legal internación al país, ante esta situación y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso preventivo de la mercadería.

Posteriormente, se realizó el traslado a depósitos del recinto aduanero ALBO SA dependiente de la Aduana Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, para su respectivo aforo físico, valoración, inventario e investigación correspondiente conforme a norma legales, el cual dio como valor CIF de Bs 13.847, siendo los tributos omitidos en Bs 8.435 equivalente a 4.598 UFV, notificado el 29 de mayo de 2013 a Ilman Rojas López y/o presuntos propietarios para que presente documentación de descargo dentro de los tres días siguientes de su notificación conforme el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

El 4 de junio de 2013, Ana María Apaza Castro, solicitó la devolución de la mercadería comisada en el operativo "Set Maletas" COARSCZ-C-419/2013, adjuntando como documentación de respaldo: 1) DUI N° 2013/735/C-8873 de 7/05/2013 fotocopia legalizada; 2) Fotocopia de C.I. de Ana María Apaza Castro; y 3) Acta de Comiso N° 3404 copia del original.

El 10 de junio de 2013, la Administración Aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-379/2013, estableciendo que los descargos fueron presentados fuera del plazo de 3 días hábiles instituidos en el art. 98 del CTB por lo que no son considerados para su análisis.

Con base a estos antecedentes, el 13 de junio de 2013, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 364/2013, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Ilman Rojas López y Ana María Apaza Castro y en consecuencia, el comiso definitivo de la mercadería comisada que se detalla en el Acta de Intervención COARSCZ-C-419/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional previa transcripción de los arts. 160, 181-b) y g) y último párrafo del citado art.; 81, 215, 98, 76 del CTB; 1, 30 y 101 de la Ley General de Aduanas; 22 del Reglamento de la citada Ley de Aduanas; num. 81 de la R.D. N° 01-010-09 de 21/05/2009 y num. 10 de la R.D. N° 01-003-2011 de 23/03/2011, manifestó que conforme a la normativa expuesta y a su evidente incumplimiento a la misma, se tiene que el ahora recurrente adecuó su conducta a la contravención de contrabando de acuerdo a lo establecido por el art. 181-b) y g) del CTB.

Continúa indicando que se puede observar que en el proceso administrativo se notificó el día miércoles 29/05/2013 y que de acuerdo a la normativa legal vigente, el sujeto pasivo tiene 3 días hábiles para presentar sus descargos, tal como lo indica el art. 98 del CTB, lo que significa que tenía jueves, viernes y lunes para presentar los mismos pero Ana María Apaza Castro presentó sus pruebas el día martes, por lo que, estando a cuatro días de la notificación tales descargos, situación que de forma clara y en aplicación de la normativa legal vigente, se encuentra fuera de plazo, fue motivo de rechazo por la administración aduanera los descargos presentados por no cumplir con los plazos procesales establecidos en el art. 98 del CTB.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014 y por consiguiente, se confirme la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 364/2013 de 13 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de mayo de 2015, que cursa de fs. 43 a 46 vta., y señala lo siguiente:

Que de acuerdo al art. 36-I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), indica que serán anulable los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, o dé lugar a la indefensión de los interesados, concordante con el art. 55 del Reglamento de la LPA (RLPA); y en ese sentido es que, en el presente caso se notificó el Acta de Intervención Contravencional el 29 de mayo de 2013, existiendo un plazo de 3 días hábiles para la presentación de sus descargos, el cómputo del plazo debió iniciarse el 30 de mayo del mismo año; empero, ese día era feriado por la festividad cristiana de Corpus Cristi, y por tal motivo, de conformidad a lo previsto en el art. 4-3 y 4 del CTB, concordante con el art. 20.a) de la LPA, el plazo para la presentación de los descargos de los tres días fue prorrogado al primer día hábil siguiente; es decir, que el cómputo se inició el viernes 31 de mayo de 2013 recién y concluyó el martes 4 de junio del mismo año, fecha en la que presentó los descargos, por lo que, los descargos al acta de intervención contravencional fueron presentados dentro del plazo de los tres días hábiles dispuestos por el art. 98 del CTB y numeral 8 del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional.

En ese sentido, y conforme el art. 99-II del CTB referido a la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales para la emisión de una resolución determinativa, vicia de nulidad la misma, motivo por el cual, demuestra la nulidad del acto administrativo emitido por la administración aduanera en el presente caso, además que la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional vulneró los derechos y principios constitucionales referidos al debido proceso establecidos por los arts. 115-II de la C.P.E. y 68.6 del CTB.

Continúa citando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0671/2011 y la S.C. Plurinacional N° 0824/2012 de 20 de agosto.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y que la que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014 de 6 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 18 de mayo de 2013, efectivos del Control Operativo Aduanero, en la Localidad de Pailón del departamento de Santa Cruz, interceptaron el Bus marca Volvo, con placa de control 1496-BTN, conducido por Ilman Rojas López, donde encontraron mercancía consistente en 15 cajas de cartón conteniendo un "set de maletas" de procedencia extranjera y como no presentó ninguna documentación el chofer para que acreditara la legal importación, presumieron el ilícito de contrabando, decomisaron preventivamente la mercancía referida y la trasladaron a la Almacenera Boliviana ALBO SA.

2. El 29 de mayo de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Ilman Rojas López y/o presuntos propietarios, con el Acta de Intervención COARSCZ-C-0419/2013 de 23 de mayo, la cual describe los hechos de la interceptación del camión Volvo ya mencionados y determinó por tributos omitidos 4.597,61 UFV, calificando la conducta como contravención aduanera por contrabando, calificando la misma como contravención aduanera por contrabando tipificada en el art. 181-b) del CTB, otorgando el plazo de tres días para la presentación de descargos a partir de su legal notificación.

3. El 4 de junio de 2013, Ana María Apaza Castro, mediante nota presentó a la Administración Aduanera descargos al Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0419/2013, argumentando que por un descuido de la transportadora Bioceánica, no presentó los documentos correspondientes, adjuntando fotocopia simple de la DUI C-8873 de 7 de mayo de 2013.

4. El 10 de junio de 2013, la Administración Aduanera, emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-379/2013, el cual concluyó que, al haber presentado descargos al Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0419/2013 fuera del plazo establecido en el art. 98 del CTB, recomendó que al no haber presentado documentación válida como descargo ni demostró la legal internación a territorio nacional de la mercancía, la emisión de la resolución sancionatoria en contrabando y disponer el comiso de la mercancía descrita en la citada acta.

5. El 26 de junio de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Ilman Rojas López y Ana María Apaza Castro, con la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-364/2013 de 13 de junio, que declaró probada la contravención aduanera por contrabando contra los notificados, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía detallada en el acta de intervención contravencional mencionada, al haber adecuado su conducta a la tipificación prevista en el art. 160-4 y 181-b) y g) del CTB.

6. Contra dicha Resolución, Ana María Apaza Castro interpuso recurso de alzada (fs. 7 a 7-"A", y fs. 10 del anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0754/2013 de 21 de octubre, que anuló hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta que la Administración Tributaria Aduanera valore todos los elementos puestos en calidad de descargo a su conocimiento, y emita su decisión rechazando o aceptando de manera fundamentada la misma, a objeto de que en caso de que corresponda, se dicte una nueva Resolución Sancionatoria que se ajuste a derecho conforme el art. 99-II del CTB.

7. Contra dicha Resolución, el 8 de noviembre de 2013, Jesús Salvador Vargas Cruz en representación de la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico de fs. 61 a 64 vta., del anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014 de 6 de enero, que confirmó totalmente la Resolución del Recurso de Alzada conforme a lo previsto en el art. 212-I-b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Administración de la Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 86 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si en el proceso en vía administrativa, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz obró de manera correcta al determinar que la presentación de los descargos de la importadora fue de manera extemporánea; es decir, fuera de los tres días de plazo establecidos por el art. 98 del CTB y por consiguiente; si correspondía la valoración o no de la prueba de descargo de la mercadería "Set de maletas" presentada antes de emitir la resolución sancionatoria de contrabando contravencional.

V. Análisis de la problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que el art. 181 del CTB, establece que: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: b) realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; y en el inciso g) la tenencia o comercialización de mercancías extranjera sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al plazo para la presentación de descargos en procesos aduaneros una vez que se practica la notificación con el acta de intervención por contrabando, el cómputo de dicho plazo y las normas aplicables al presente en la normativa tributaria aduanera.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención como en el presente caso.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L.O.J., que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el art. 68 del CTB, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 1 y 30 de la L.G.A., y 22 del RLGA, la Aduana Nacional ejerce la potestad para el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia y desde otros países o zonas francas, para hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulen los regímenes aduaneros, conforme a los alcances establecidos y en las normas aduaneras legales y administrativas; por su parte, los arts. 31, 66 y 100 del CTB, le confiere a la administración tributaria las facultades para el control, verificación, fiscalización e investigación, siendo el objeto principal en el caso de la Administración Tributaria Aduanera, el cumplimiento de las normas y procedimientos aduaneros.

En ese contexto, el art. 98 del CTB "Descargos", señala: "... Practicada la notificación con el Acta de Intervención, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres días hábiles administrativos; asimismo el art. 20.a) de la Ley de Procedimiento Administrativo aplicable por la norma permisiva del art. 201 de la L. N° 3092, establece que si el plazo se señala por días solo se computarán los días hábiles administrativos.

Continuando con el mencionado adjetivo tributario, es preciso señalar los requisitos esenciales de una resolución determinativa establecidos en el art. 99 del CTB, los cuales son: lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma,

nombre y cargo de la autoridad competente, debiendo considerar que la ausencia de cualquiera de los requisitos citados, viciará de nulidad la resolución determinativa, concordante con el art. 19 del Reglamento del Código Tributario Boliviano (RCTB).

Bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0419/2013 fue notificada el 29 de mayo de 2013, otorgando un plazo de tres días para que la importadora presente los descargos que vea conveniente, providencia que fue cumplida el 4 de junio del mismo año por Ana María Apaza Castro, empero, previo informe técnico la administración aduanera emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-364/2013 declarando como contrabando el set de maletas detallado en el acta de intervención con el endeble argumento que los descargos presentados incumplieron el plazo de 3 días conforme el art. 98 del CTB, es decir, de manera extemporánea. En ese sentido, si bien es cierto que los 3 días comprendían desde el 30 de mayo, 31 de mayo y 3 de junio, todos del 2013, conforme la disposición legal mencionada; sin embargo, cabe hacer notar que el 30 de mayo del referido año era feriado nacional e inamovible por el motivo de la festividad cristiana "Corpus Christi" y por tal razón, existió suspensión de actividades públicas y privadas en el Estado Plurinacional de Bolivia en dicho día, debiendo computarse los 3 días de plazo establecido a partir del siguiente día hábil a la notificación con el acta de intervención contravencional citada.

De lo expuesto, se evidencia que el cómputo del plazo para los descargos debía iniciar el 31 de mayo de 2013 y concluir como tercer día hábil el 4 de junio de 2013 en estricto cumplimiento de los arts. 98 del CTB y 20 de la LPA en aplicación supletoria del art. 201 de la L. N° 3092 y de ninguna manera computarse el día jueves 30 de mayo como el primer día del plazo otorgado precisamente porque no era un día hábil, debiendo iniciarse al siguiente día que tenga la calidad de día hábil conforme establecen disposiciones legales citadas, siendo el mismo 31 de mayo de 2013; por consiguiente, fue justamente el 4 de junio que la importadora presentó sus descargos, es decir, dentro del plazo del tercer día hábil establecido en el art. 98 del CTB.

Por anteriormente desarrollado, se tiene que la administración aduanera al momento de resolver el proceso aduanero sometido a su conocimiento, debió analizar y valorar la prueba presentada en calidad de descargo, cuál era su obligación, pues no simplemente limitarse a señalar que la importadora presentó la prueba fuera del plazo previsto por Ley, haciendo una errónea interpretación del art. 98 del CTB, en cuya razón, dicha Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-364/2013 de 13 de junio, se constituyó en un acto ilegal que vulnera los derechos y garantías constitucionales expresados precedentemente, los cuales no podían ser inobservados por la Administración Pública en su relación con los administrados (importadora) y por tal motivo, conllevó al incumplimiento de los arts. 99-II del CTB y 19 del RCTB porque la resolución sancionatoria citada no contiene la valoración de los descargos presentados oportunamente, cuyo análisis debe reflejarse como requisito esencial de los fundamentos de hecho que debe tener toda resolución determinativa o en materia aduanera toda resolución sancionatoria como en el presente y ante tal incumplimiento de valoración de descargos presentados por la importadora provocó indefensión a la misma, limitándose con ello sus derechos a la defensa, al debido proceso y acceso a la justicia, garantizados constitucionalmente.

En ese sentido, implica que ante la ausencia de los requisitos esenciales dentro del procedimiento aduanero realizado respecto a la omisión injustificada de valoración de los descargos presentados dentro de plazo establecido por ley, originó que la ARIT ordene se dicte la resolución sancionatoria que correspondiere previa valoración de descargos presentados porque se tornó en nulo dicho procedimiento administrativo de acuerdo a lo establecido en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., 68-1 y 6., 99-II del CTB, por vulneración al debido proceso en sus vertientes de debida fundamentación y derecho a la defensa de Ana María Apaza Castro; y de ahí que la AGIT acertadamente ha decidido confirmar la resolución de alzada, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta que la administración aduanera valore todos los elementos puestos en calidad de descargo a su conocimiento y emita una decisión rechazando o aceptando de manera debidamente fundamentada la misma, con la finalidad de que en caso de corresponder, se dicte nueva Resolución Sancionatoria, que se ajuste a la normativa descrita en el presente, por lo que no resultan evidentes los reclamos de la entidad demandante.

De lo manifestado, se evidencia que tanto la ARIT como la AGIT, aplicaron correctamente la normativa aduanera referida al plazo para la presentación de descargos en procesos aduaneros, después de la notificación con el acta de intervención por contrabando, el cómputo del mismo y las normas aplicables a dicho aspecto en la normativa tributaria aduanera, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, se produjo errónea o incompleta apreciación de la normativa legal aduanera como alegó erradamente la parte demandante.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014 de 6 de enero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas aduaneras de los arts. 98, 99 del CTB, 19 RCTB y 20 de la LPA referido al plazo de descargo y el cómputo respectivo al mismo, como también de los requisitos esenciales de una resolución sancionatoria, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014 de 6 de enero, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 21 a 25 interpuesta por la Administración Aduanera Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 003/2014 de 6 de enero dictada por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



406

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 50 vta., en la que la Gerencia Distrital la Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0030/2014 de 13 de enero de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 72 a 77 vta., réplica de fs. 90 a 92, duplica de fs. 97 a 98, notificación del tercero interesado de fs. 115, decreto de fs. 122, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Cristina Ortiz Herrera, acreditando personería a nombre y representación de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante R.A. N° 03-0080-14 de 12 de febrero de 2014 (fs. 39), manifestó que el 31 de diciembre de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, notificó a la Administración que representa con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0030/2014 de 13 de enero de 2014, por lo que al amparo del art 2 de la L. N° 3092 y art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo y arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contencioso administrativa contra la mencionada resolución jerárquica.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que, el sujeto pasivo Isabel Eliana Cárdenas Guzmán, en fechas 20 de junio, 20 de julio, 21 de agosto, 20 de septiembre, 20 de octubre y 21 de noviembre, del año 2006, presentó las Declaraciones Juradas (DD.JJ) F-400, con N° de orden 344726, 344727, 1065369, 658803, 344728 y 1801612, correspondientes a los periodos fiscales mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de la gestión 2006, en las que reconocía la existencia de obligaciones tributarias no pagadas de Bs. 7.443, 6.870, 6.368, 5.975, 5.428 y 5.051, en cada una de las DD.JJ, respectivamente, por lo que, dicha contribuyente el 16 de diciembre de 2010, fue notificada de manera personal con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/301020603808 al 301020603812, todos de 7 de diciembre de 2010 y al no haber procedido al pago, se determinó la existencia de suficientes indicios de contravención por omisión de pago, establecida en el art. 165 de la L. N° 2492 .

El 13 de septiembre de 2012, por lo dicho en el párrafo precedente, fueron labrados los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales (AISC) N° del 201220379 al 201220384, debidamente notificados a la contribuyente el 17 de octubre de 2012, disponiendo el inicio de Sumario Contravencional por omisión de pago con la sanción del 100% del tributo omitido, otorgándosele el plazo de 20 días para la presentación de descargos, plazo dentro del cual no fue presentado ningún descargo, menos se canceló la sanción.

El 23 de noviembre de 2012 la Administración Tributaria dictó las Resoluciones Sancionatorias Nos. del 2012200503 al 2012200508, notificadas al contribuyente el 2 de julio de 2013, sancionándola con una multa igual al 100% del tributo omitido expresado en UFV's, por el no pago a la fecha de vencimiento de las DD.JJ.

Interpuesto recurso de alzada contra las resoluciones sancionatorias antedichas, el 28 de octubre de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, pronunció la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 1060/2013, resolviendo anular las resoluciones sancionatorias, por lo que la Gerencia del SIN La Paz I planteó Recurso Jerárquico que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0038/2014 de 13 de enero, resolviendo confirmar la resolución del recurso de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante expresó que con la resolución de la autoridad general de impugnación tributaria sufrió los siguientes agravios:

Transcribiendo los puntos V y VII de la resolución del recurso jerárquico impugnada, refirió que existió una errónea valoración de los antecedentes administrativos, toda vez que la Administración Tributaria en uso de las facultades establecidas en la L. N° 2492 (no indica

cuales), procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas de la contribuyente, verificando las DD.JJ por ellas presentadas que originaron los PIET de 7 de diciembre de 2010, presentando la contribuyente solicitud de su anulación correspondientes a la revisión de formularios presentados con un error de anotación en la casilla correspondiente a mayo y octubre de 2006, mereciendo la respuesta de 14 de septiembre de 2011 en sentido que se ratificaban los PIET, no habiendo lugar a anulación alguna, ello en apego a los arts. 78-II de la L. N° 2492, 28 del D.S. N° 27310 que establecen el plazo de una año para la presentación de DD.JJ rectificatorias, para cada impuesto, formulario y periodo fiscal, pudiendo ser presentadas por un sola vez, plazo computable a partir de la fecha del vencimiento, debiendo necesariamente ser aprobadas por la administración tributaria antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surten efecto legal.

Señaló que la ARIT y la AGIT, concedieron más allá de lo solicitado por el contribuyente, pues éste debió impugnar la respuesta negativa a la nota de solicitud de rectificación y no impugnar de manera extemporánea las resoluciones sancionatorias, no pudiendo la AGIT suplir la negligencia del contribuyente al impugnar el acto correcto y no otro. citó al efecto la sentencia N° 288/2013 de 2 de agosto pronunciada por este tribunal referida al principio de oficialidad, bajo el cual esta autoridad no puede intervenir de oficio en nombre del contribuyente, no siendo correcto que al resolver el recurso jerárquico haya dispuesto la nulidad de obrados bajo el argumento que, “existiendo error de llenado de casilla que pretendió subsanar con la solicitud de rectificación, de 20 de diciembre de 2010 y que los mismos al ser soslayados para su valoración dieron lugar a la existencia de vicios que están sancionados con nulidad” (sic).

Agregó que conforme al art. 32 de la Ley de Procedimiento Administrativo, los actos de la administración pública gozan de la presunción de validez y surten efecto desde el momento de su notificación o publicación y en el caso presente, cuando se notificó al contribuyente con el rechazo a la solicitud de rectificación y al no haber sido impugnada la respuesta, el acto adquirió estabilidad tornándose en un acto definitivo y firme en sede administrativa, por lo que la anulabilidad de obrados dispuesta por la AGIT, no puede retrotraer el análisis a una resolución firme.

Bajo el epígrafe “Del proceso sumario contravencional impugnado por el contribuyente”, manifestó que en el marco de las disposiciones legales (no señala a cuales se refiere), el SIN dispuso el inicio del sumario contravencional emergente de adeudos tributarios impagos determinados en las DD.JJ. indicadas, por lo que en aplicación del art. 23 de la R.N.D. 10-0037-07 se emitieron los AISC en los que se concedía al contribuyente el plazo de 20 días para presentación de descargos, que no fueron presentados, por lo que al vencimiento del término se pronunciaron las resoluciones sancionatorias correspondientes, habiéndose puesto en su conocimiento cada uno de los actos de la administración tributaria, habiéndose respetado las reglas del debido proceso y el derecho a la defensa que posee el contribuyente, habiéndose obrado dentro el marco de la seguridad jurídica, no existiendo indefensión alguna que pueda ser alegada en favor del contribuyente, máxime si se toma en cuenta que durante el plazo otorgado por el art. 168 del Código Tributario, no se presentaron descargos que desvirtúen la sanción tipificada en los AISC y más aún si no se presentaron las supuestas DD.JJ. rectificatorias ni con la notificación con los AISC y aún con las Resoluciones Sancionatorias, no habiéndose vulnerado derecho alguno del contribuyente textual.

Refirió que la AGIT al pronunciar su resolución, confundió dos procedimientos distintos dentro del acto de impugnación a las Resoluciones Sancionatorias en vista que la solicitud de rectificación de las DD.JJ. ya fue resuelta en un procedimiento especial a cargo de otra instancia de la administración tributaria como lo es el departamento de fiscalización que rechazó aquella solicitud, acto que al no haber sido impugnado adquirió ejecutoria no pudiendo haber sido impugnado a través de otro acto como lo son las Resoluciones Sancionatorias a cargo de otra instancia de la Administración Tributaria como es el Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva (sic). Siendo reiterativo en los conceptos de presunción de legitimidad de los actos administrativos, señaló que el procedimiento sancionador fue llevado a cabo en el marco de la RND 10-0037-07, pronunciada con la facultad normativa de la Administración Tributaria que le otorga el art. 64 de la L. N° 2492 y 40-I del D.S. N° 27310.

En el Sub título “De la apreciación, oportunidad y apreciación de las pruebas por la AIT”, anotó que el contribuyente tanto en sede administrativa así como ante la Autoridad de Impugnación Tributaria no presentó ningún descargo que desvirtúe las resoluciones sancionatorias, por lo que debió aplicarse la disposición el art. 81-2) de la L. N° 2492, que contiene presupuestos legales que implican garantías procedimentales que aseguran el principio de preclusión y consagran el principio administrativo eficacia establecido en el art. 4 inc. j) de la Ley de Procedimiento Administrativo, principio que resguarda las reglas del debido proceso, por lo que el contribuyente debió presentar prueba una vez que fue notificado con los AISC y no después alegando que se trata de prueba de reciente obtención, por lo que en aplicación del art. 8 incisos 2) y 3) las pruebas que no se presentaron en el plazo otorgado por los AISC no pueden ser admisibles. Transcribiendo los puntos XVI, de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 186/2012 de 23 de marzo y también el punto XVI de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0398/2012 de 12 de junio, afirmó que estas resoluciones son parte de la línea trazada por la AGIT que rechaza las pruebas que no fueron presentadas en el plazo otorgado por los AISC.

Añadió que en aplicación del art. 28 inc. b) de la L. N° 1178, en concordancia con el art. 65 de la L. N° 2492 se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario, disposiciones que encuentran eco en el principio de legitimidad y de buena fe, en virtud de los que afirmó que los actos de la Administración Tributaria fueron practicados de buena fe, por lo que la autoridad demandada, debió tomar en cuenta este aspecto a momento de la resolución del Recurso Jerárquico, como también debió considerar los principios de trascendencia y congruencia, enseñando el primero que la nulidad es un remedio excepcional de última ratio, a ser aplicado sólo en caso de una infracción insubsanable, mientras que el segundo fue transgredido por que la AGIT falló extra o ultra petita, vulnerando el derecho a la defensa y debido proceso del SIN que se encuentran consagrados en el art. 115 de la C.P.E. Respecto a este Principio de Congruencia citó como jurisprudencia el Auto Supremo N° 194 de 12 de abril de 2007. Finalmente concluye su demanda indicando que la autoridad demandada al emitir el fallo impugnado judicialmente falló de forma Ultrapetita. Vulnerando los principios anotados además de conculcar la Seguridad Jurídica, toda vez que la Autoridad de Impugnación Tributaria no puede pretender revisar resoluciones como es la R.A. N° SIN/GDLP/DF/SVECP/RA/61/2011 que rechazó la solicitud de rectificación presentada por el sujeto pasivo.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0038/2014 de 13 de enero de 2014 y mantener firme y subsistente las Resoluciones Sancionatorias Nos, 2012200503, 2012200504, 2012200505, 2012500506, 201220507 y 2012200508, todas de 23 de noviembre de 2011.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 22 de octubre de 2014, que cursa de fs. 72 a 77 vuelta, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Manifiestó que, ante el fundamento de la demanda correspondía aclarar que la contribuyente activó la instancia recursiva impugnando las Resoluciones Sancionatorias, de cuyo argumento, se observó que si bien en su petitorio no solicitó expresamente que las mismas sean anuladas, manifestó que las resoluciones determinativas cuando debió decir Sancionatorias, carecían de un requisito esencial establecido en la L. N° 2492, y decretos reglamentarios, aspecto que al constituir un vicio procedimental transgresor del debido proceso, la seguridad jurídica y los derechos constitucionales, conllevaba su nulidad.

Argumentó que la contribuyente invocando el art. 76 de la L. N° 2492, solicitó se tenga por ofrecida y presentada como prueba los anexos que contienen el acta de recepción, de devolución (no indica de que documentos), R.A. N° 23-00080-11 de 25 de febrero de 2011, Cite: SIN/GDLP/DF/SVECP/INF/522/2011 y todos sus antecedentes, incluyendo los proyectos de DDJJ Rectificadoras presentadas mediante acta de recepción de 19 de enero de 2011 que se encontraban en poder del SIN La Paz al no haber sido devueltas al sujeto pasivo, por lo que la Resolución del Recurso Jerárquico se pronunció sobre cada uno de los puntos reclamados cumpliendo así con la previsión del art. 211-I del Cód. Trib., por lo que, al ser una decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, no es cierto que se haya fallado ultra o extra petita.

Refirió que la contribuyente presentó documentación junto a su recurso de alzada, de la que se evidenció que efectivamente solicitó la Rectificación de las DD.JJ., formularios F 400 de los periodos fiscales mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2006 por haber cometido un error de transcripción, registrando un saldo definitivo a favor del fisco, Cód. 996, cuando correspondía a un saldo del IUE para el siguiente periodo Cód. 619, determinando la administración tributaria que el trámite no merecía un proceso de rectificación en vista que la liquidación del impuesto no movía los saldos ni a favor del fisco ni a favor del contribuyente, rechazándose la solicitud mediante Proveído N° 24-1844-11 de 14 de septiembre de 2011, argumentado que los PIET emergen de DDJJ realizadas por el propio contribuyente.

Indicó que los documentos presentados por la contribuyente y las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria en respuesta a la solicitud de Rectificación de las DDJJ, no pueden ser desconocidos, por lo que la entidad demandante al no valorar la solicitud ni los formularios de rectificación, vulneró el derecho a la defensa de la recurrente, y la situó en un estado de indefensión, aspecto sancionado con la nulidad del acto administrativo conforme prevé el art. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable a materia tributaria en virtud de los arts. 74 y 291 del C.T.B., no existiendo por tanto vulneración a los principios y valores de igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia y universalidad.

Acerca que la AGIT confundió procedimientos diferentes dentro del acto de impugnación, señaló que conforme los arts. 139-b), 144 de la L. N° 2492, 198 inc b) y 211 num. I de la L. N° 3092, quién considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación, por lo que la resolución del recurso jerárquico solamente debe responder a los puntos solicitados y así observar el Principio de Congruencia, entendiéndose que los puntos no reclamados o impugnados merecieron el consentimiento de la entidad demandante, por lo que, en consideración a lo dicho resulta falsa la aseveración del demandante sobre este punto. Al respecto, citó como precedente la Resolución del Recurso Jerárquico 0083/2012 de 22 de febrero, así como dentro del Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V-3, citó las Resoluciones STG-RJ/0268/2006, STR/LPZ/RA 0183/2006, referidas a que las resoluciones que resuelvan los Recursos de Alzada y Jerárquico, deben circunscribirse a lo pedido por quienes impugnan los actos administrativos para concluir que el demandante no tiene razón cuando en su demanda afirma que se transgredió el principio de congruencia.

II.1. Petitorio.

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

III. De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 115, Isabel Eliana Cárdenas Guzmán fue legalmente notificada con la orden instruida de fs. 101 a 114, en su condición de tercero interesado, a efecto de que asuma conocimiento de la demanda contencioso administrativa, sin que se haya apersonado al proceso.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que se cumplieron los siguientes actos:

1.- A raíz de la presentación de las DD.JJ. del formulario F - 400, con número de orden, 344726, 344727, 344728, 1065369, 658803, y 1801612, correspondientes a los periodos fiscales mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de la gestión 2006, presentadas por el sujeto pasivo Isabel Eliana Cárdenas Guzmán en fechas 20 de junio, 20 de julio, 21 de agosto, 20 de septiembre, 20 de octubre y 21 de noviembre, del año 2006, (fs. 3 y 4 anexos 6, 5, 4, 3, 2, 7 respectivamente), en las que a decir del demandante, se reconocía la existencia de obligaciones tributarias no pagadas de Bs. 7.443, 6.870, 6.368, 5.975, 5.428 y 5.051, respectivamente en cada una de las DD.JJ., la Administración

Tributaria, emitió los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) Nos. SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/301020603808 al 301020603812, todos de 7 de diciembre de 2010, con los que dicha contribuyente fue notificada de manera personal el 16 de diciembre de 2010 conforme fluye de la documentación adjuntada a cada uno de los formularios 400 que constan en los anexos 6, 5, 4, 3, 2, y 7.

2.- Isabel Eliana Cárdenas Guzmán, mediante nota fechada en 10 de diciembre de 2010, dirigida al Director de Impuestos Nacionales, recepcionada en la misma fecha, solicitó Rectificatoria de las DD.JJ. por ella presentadas ante las equivocaciones del llenado de dichos formularios (fs. 22 del anexo 1), solicitud que mereció la R.A. N° Cite: SIN/GDLP/DF/SVECP/RA/01/2011 de 25 de febrero que rechazó la solicitud (fs. 28-29 del anexo 1).

3.- La contribuyente mediante nota fechada en 21 de febrero de 2011, presentada al Director de Sección Coactiva del Servicio de Impuestos Nacionales, solicitó la anulación de los seis PIET (fs. 10 de los anexos 6, 5, 4, 3, 2 y 7 respectivamente), que mereció respuesta mediante el Proveído N° 0038, 24-1844-11 de 14 de septiembre, rechazando la solicitud con el argumento que la rectificatoria de las DD.JJ. a favor del contribuyente con excepción de las requeridas por el SIN deben enmarcarse en a lo dispuesto por el art. 78.I de la L. N° 2492, art. 29-I del D.S. N° 27310 (fs. 11 anexos 6, 5, 4, 3, 2, y 7).

4.- Ante la falta de pago por la contribuyente, el SIN emitió los AISC Nos. del 201220379 al 201220384, debidamente notificados a la contribuyente el 17 de octubre de 2012, disponiendo el inicio de sumario contravencional por omisión de pago con la sanción del 100% del tributo omitido, otorgándosele el plazo de 20 días para la presentación de descargos, plazo dentro del cual no fue presentado ningún descargo, menos se canceló la sanción (fs. 19 y 20 de los anexos 6, 5, 4, 3, 2, y 7).

5.- El 23 de noviembre de 2012 la administración tributaria dictó las Resoluciones Sancionatorias Nos. del 2012200503 al 2012200508, notificadas al contribuyente el 2 de julio de 2013, sancionándola con una multa igual al 100% del tributo omitido expresado en UFV's, por el no pago a la fecha de vencimiento de las DD.JJ., cuyo importe es de UFV's 6.377 equivalentes a Bs. 11.433; 5.868, equivalentes a Bs 10.521, 5.421, equivalentes a Bs 9.719; 5.078 equivalentes a Bs 9.086, 4.587 equivalentes a Bs 8.224 y 4.244 equivalentes a Bs. 7.627, en cada una de las resoluciones, otorgándosele el plazo de 20 días para el pago de la sanción conforme a los montos establecidos en dicha resoluciones sancionatorias (anexos 6, 5, 4, 3, 2, y 7).

6.- La contribuyente interpuso recurso de alzada contra las resoluciones sancionatorias antedichas (fs. 30-34 del anexo 1), el 28 de octubre de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, pronunció la resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 1060/2013, resolviendo anular las resoluciones sancionatorias, ante la falta de valoración de los descargos presentados por la contribuyente, así como el argumento en sentido del error de llenado de casilla, que pretendió subsanar con la solicitud de rectificación de 20 de diciembre de 2010, aspectos que al ser soslayados para su valoración, dieron lugar a la existencia de vicios que están sancionados con la nulidad de obrados, conforme prevé el art. 36 I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo (fs. 85-93 anexo 1).

7.- Contra la Resolución antedicha, la Gerencia del SIN La Paz I planteó recurso jerárquico conforme consta a fs. 97-102 vta. del anexo 1vque fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0038/2014 de 13 de enero, que afirmando que un acto es anulable cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, al haberse evidenciado que la contribuyente Isabel Elena Cárdena Guzmán estuvo en estado de indefensión, toda vez que presentó solicitud de rectificación de los errores cometidos en el llenado de sus formularios f-400, que no fue valorada, resolvió confirmar la resolución del recurso de alzada (fs. 128 a 142 del anexo 1).

8.- La resolución descrita en el punto que antecede originó el proceso contencioso administrativo materia de autos, mismo que fue tramitado como ordinario de puro derecho conforme la previsión de los arts. 781 y 354 - II y III del Cód. Pdto. Civ., habiéndose notificado al tercero interesado Isabel Eliana Cárdenas Guzmán, conforme consta en la diligencia de fs. 115 del expediente, quién no se apersonó al proceso. Presentadas la réplica de fs. 90 a 92, duplica de fs. 97 a 98, a fs. 122 se decretó autos para resolución.

V. De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este Tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "el proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la Resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la demandante y efectuar el control de judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En este contexto y analizados los antecedentes acaecidos en sede administrativa, se identifican los siguientes puntos de controversia:

1.- Si la AGIT obró de manera correcta al confirmar la resolución de su inferior, que resolvió anular las resoluciones sancionatorias, ante la falta de valoración de los descargos presentados por la contribuyente.

2.- Si la decisión de la AGIT, se constituye en una decisión ultra y extra petita.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1.- En relación al primer punto de controversia.

La entidad demandante argumentó que la AGIT realizó una errónea valoración de los antecedentes administrativos, sin considerar que la Administración Tributaria en uso de las facultades establecidas en la L. N° 2492, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas de la contribuyente, verificando las DD.JJ. por ellas presentadas que originaron los PIET de 7 de diciembre de 2010.

Por su parte, la autoridad demandada, sostuvo en la resolución impugnada judicialmente, que los actos de la Administración Tributaria carecen de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, habiendo situado a la contribuyente Isabel Elena Cárdena Guzmán en estado de indefensión, toda vez que presento solicitud de rectificación de los errores cometidos en el llenado de sus formularios f-400, que no fue valorada.

A objeto de resolver la controversia planteada, debe tenerse en cuenta que el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o Resolución Sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14.V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109.I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115.II y 117.I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del C.T.B., establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, en materia de nulidades, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 36 de la L.P.A. y 55 del R.L.P.A., se establece la nulidad de los actos administrativos definitivos o actos equivalentes ante la carencia o inexistencia de los requisitos formales indispensables que causen indefensión al administrado o afecten al interés público; asimismo indica que la autoridad administrativa, para evitar nulidades, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptar las medidas más convenientes para corregir los defectos y omisiones observadas, por lo que, dicha normativa le confiere a la AGIT las facultades de control para que el procedimiento se desenvuelva sin vicios procesales, debiendo velarse por el cumplimiento, sobre todo, de los principios de legalidad previsto por el art. 4.g) de la L.P.A. y del debido proceso establecido en el art. 115.II de la C.P.E., entendido como -que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar-, y concordante a su vez con el art. 4.c) de la L.P.A., referido al principio de sometimiento pleno a la ley, que establece que la Administración Pública debe regir sus actos con sometimiento pleno a la Ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

Es en el marco normativo precedentemente señalado que se analizará el caso de autos. A este fin se tiene que la contribuyente Isabel Elena Cárdena Guzmán, conforme fluye de los antecedentes administrativos, una vez notificada con los PIET, presentó la nota de solicitud de rectificatoria de los formularios de fs. 22 del anexo 1, en la que básicamente anotaba: "(...) Mediante la presente hago conocer la corrección exacta y debida de aquellos formularios que en su llenado se han cometido involuntariamente los errores determinados en su momento para que sean corregidos debidamente conforme a ley (...)", solicitud que mereció el Proveído de 5 de enero de 2011 en la que se solicitó a la contribuyente la documentación que fue presentada conforme consta en el acta de recepción de fs. 24 del Anexo 1 y que pese a haber sido solicitada por la administración tributaria, no mereció ninguna valoración, por lo que, cuando se presentó el recurso de alzada, ésta fue remitida a la instancia recursiva como antecedentes administrativos, en la que, mereció la debida valoración por la ARIT, pues no podía ignorarse la afirmación de la recurrente, en sentido que por un error involuntario de transcripción, consigno saldo definitivo a favor del fisco, Cod. 996, cuando lo que correspondía era saldo al IUE para el siguiente periodo en el Cod. 619, no siendo evidente entonces lo manifestado por la administración tributaria, cuando en el Informe SIN/GDLP/DF/SVECP/INF/552/2011 que cursa a fs. 25-16 del anexo 1, señaló que todos los formularios del IT F-400 en el Cód. 909, no mueven saldos ni a favor del fisco, tampoco a favor del contribuyente por lo que no podría procederse a la rectificatoria solicitada.

En este sentido, la falta de valoración por parte de la administración tributaria de la documentación presentada por la contribuyente, más aún si se toma en cuenta que ésta arguyó error en el llenado del formulario en las casillas o códigos correspondientes y no en los montos registrados, sin duda, sitúa a la contribuyente en estado de indefensión y transgrede las normas del debido proceso en su componente del derecho a la defensa.

Ahora bien, respecto al tema de las nulidades, es necesario mencionar que, conforme a la normativa glosada en párrafos precedentes, la nulidad se hace presente cuando el acto administrativo en el caso de análisis el acto de la administración tributaria, debe contener los requisitos formales previstos en los arts. 168-I y 99-II de la L. N° 2492, requisitos de los que prescinde las resoluciones sancionatorias, las que, al no contener la debida valoración de la documentación presentada a momento de la solicitud de rectificación de la DD.JJ. f-400, carece de la debida fundamentación y motivación, que es el motivo precisamente por el que este Tribunal afirma que se situó a la contribuyente en estado de indefensión.

Lo afirmado precedentemente, sirve de asidero para afirmar que no es posible cual es la pretensión del demandante, la aplicación el principio de transcendencia, aspecto que aunque no fue identificado como objeto de la litis, es necesario anotarlo, a fin que la entidad demandante no alegue que no fueron consideradas sus peticiones, pues, este Principio entendido como "la expresión del perjuicio sufrido por parte del afectado y del o los derechos de los que se vio privado", no puede ser aplicado en la presente causa, pues, como ya se dijo, la contribuyente fue sometida a un estado de indefensión.

VI.2.- Respecto al segundo punto de controversia.

La misma entidad demandante refirió que la decisión de la AGIT, "(...) se constituye en una decisión ultra o extra petita", porque la AGIT al no considerar la presunción de licitud de los actos realizados por el servidor público, conforme prescripción del art. 28 inc. b) de la L. N° 1178, concordante con 28 inc. b) de la L. N° 2492 vulneró el derecho a la defensa y debido proceso del SIN, transgrediendo además el Principio de congruencia.

Al respecto, debe hacerse constar que la locución Ultra petita significa "más allá de lo pedido". Se utiliza en derecho para señalar la situación en la que una resolución (judicial o administrativa) concede más de lo pedido por una de las partes. Mientras que la expresión Extra petita es entendida como "la actitud del juez que otorga algo diferente a lo solicitado por la parte", mientras que el Principio de Congruencia es entendido como el principio procesal que hace a la garantía del debido proceso, que marcan al Juez un camino para poder llegar a la sentencia, y fijan un límite a su poder discrecional. Es decir que en el proceso (ya sea judicial o en sede administrativa), La congruencia se manifiesta en el ajuste entre lo pedido y la decisión judicial o administrativa, sin considerar aspectos o pruebas que las partes no hayan aportado.

Efectuada la puntualización precedente y analizada la Resolución ahora impugnada, debe decirse que la misma consideró la previsión de los arts. 198-I inc. e) y 211-I de la L. N° 2492, que señalan las formalidades con las que deben ser presentados los Recursos de Impugnación de Alzada y Jerárquico, habiendo sido resueltos dentro de los límites de los términos de impugnación y la fundamentación de los agravios sufridos, recayendo la decisión únicamente sobre los aspectos planteados.

Consecuentemente, no es evidente que la resolución del recurso jerárquico haya fallado ultra o extra petita como afirma el demandante, menos existe conculcación al principio de congruencia.

VII. Conclusión.

El análisis y fundamentación precedente, permiten concluir a este Tribunal Supremo de Justicia, que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0038/2014 de 13 de enero, al haber confirmado la nulidad de obrados determinada en la resolución del recurso de alzada pronunciada por la ARIT La Paz, no conculco norma tributaria alguna, no siendo evidentes los argumentos de la entidad demandante, por lo que no corresponde otorgarle razón en su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 42 a 50 y en su mérito, firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0038/14 emitida el 13 de enero de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



407

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 61 a 68, interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes Regional Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 02100/2013 de 18 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 91 a 95 vta., la réplica de fs. 100 a 103 vta., la dúplica de fs. 107 a 109 vta.; los antecedentes procesales y la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN que dando cumplimiento a las Ordenes de Verificación 00090VE00617, 00090VE00678, 00090VE00685, 00090VE00686, 00100VE00010, 00100VE00011, 00100VE00023, 00100VE00124, 00100VE00243 y 00100VE00439, el departamento de fiscalización procedió a la verificación de los documentos que respaldan las solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM) bajo la modalidad de verificación previa del contribuyente Industrias Oleaginosas S.A. con el objeto de comprobar el cumplimiento que este ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuestos al Valor Agregado IVA, y Gravamen Arancelario GA.

Asimismo con relación a los trámites de devolución impositiva CEDEIM, refiere los arts. 1225, 126-I, de la L. N° 2492, art. 3, 12 y 13 de la Ley de Exportaciones 1489, art. 11 de la L. N° 843.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante señala que la Autoridad de Impugnación Tributaria pretende validar la prueba presentada en instancia de alzada de las facturas N° 2, emitida por Agrícola Rindex S.R.L., 52445 emitida por Agripac Boliviana CIA Ltda., 584 emitida por BP América, 2277 emitida por Coinser Ltda., 312 emitida por la Empresa Agropecuaria Guadalupe Santa Cruz S.R.L., 105 emitida por Miguel Ángel Escobar Méndez, 361 emitida por Danilo Patriota Totai las Chacras Agropecuarias, y facturas Nos. 18307, 37832, 38887, 52203, 57598 emitidas por YPFB todas estas observados por el Código 5, por lo que la instancia jerárquica interpretó erróneamente el hecho de que el recurrente presentó copias legalizadas en instancia de alzada pretendiendo dejar sin efecto las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, toda vez que solicitó fotocopias de cheques certificados por el Banco emisor como medio probatorio de pago para las compras mayores a 50.000 UFV's, y que haciendo caso omiso de presentar dicha documental en etapa de verificación, tanto la ARIT como la AGIT debieron apartarse de valorar las pruebas presentadas del recurrente de forma extemporánea.

Que la administración tributaria observó las facturas Nos. 52445, 584, 2277, 312, 105, 361, 18307, 37832, por no tener el respaldo y medios fehacientes de pago y toda vez que no fueron demostrados en etapa de verificación, se incumplió el art. 37 del D.S. N° 27310, así como el art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492; asimismo, indica que el respaldo del crédito fiscal a ser declarado dependerá de la eficacia probatoria, en términos tributarios, dependerá del cumplimiento de los requisitos y autenticidad, que en el caso de autos la documentación presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación no permite verificar la constancia de los pagos entre las partes, adjuntando documentación en desconocimiento al principio de oportunidad y pertinencia de la prueba del contribuyente en conformidad de lo establecido en el art. 81 del Cód. Trib.

I.3. Petitorio.

En base a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2100/2013 de 18 de noviembre, en la parte que dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal originado en las facturas Nos. 2, 52445, 584, 2277, 312, 105, 361, 18307, 37832, 38885, 38887, 57598 y 52203 y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.A. N° 21-00014-12.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 91 a 95 vta., señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Con relación a los argumentos de la demanda señala que el exportador detalló una a una la documentación que presentó con relación a las facturas observadas según el código 5, entre las que se encuentran los cheques adjuntados en fotocopias legalizadas y simples, y denota

que la misma ya fue presentada en la administración tributaria, en atención a los requerimientos de documentación solicitados; y toda vez que el exportador aportó al inicio de la verificación en fotocopias simples dicha documental y cursaba la misma en los antecedentes administrativos, que fueron presentadas en el término probatorio de la instancia de alzada, inclusive con juramento de reciente obtención, al haber sido proporcionadas por las entidades bancarias entre febrero y mayo de 2013, cumplen con el requisito de oportunidad establecido en el art. 81 de la L. N° 2492, por lo que es correcta la valoración de la misma en alzada.

Que conforme el art. 70-5 de la L. N° 2492 el sujeto pasivo se encuentra obligado a demostrar ante la administración tributaria la procedencia de sus créditos fiscales, y para que se cumpla el derecho del exportador debe tener la oportunidad de presentar todas las pruebas que considere le corresponden, por lo que fueron debidamente apreciadas conforme las reglas de la sana crítica las pruebas presentadas por Industrias Oleaginosas S.A. al cumplir con los requisitos señalados en el art. 81 de la L. N° 2492.

Asimismo, indica que en relación a las facturas observadas, las cuales fueron agrupadas por el proveedor según el resumen expuesto en el papel de trabajo "Detalle de Facturas Depuradas Vinculadas a las Exportaciones de abril 2009 a febrero 2010" que incluye las diecisiete facturas observadas según el código 5, la misma que refiere "sin medios fehacientes de pago", aclara que cada factura observada fue cancelada mediante varios pagos efectuados con cheques, algunos de los cuales adjuntan fotocopias legalizadas de estos, casos en los cuales no fueron observados, empero, en los casos en que los pagos fueron acreditados con fotocopias simples de los cheques, estos si fueron observados por no contar con fotocopias legalizadas, pese a tener como respaldo el libro mayor, comprobante de egreso, comprobante de pago, factura, extracto bancario, nota de solicitud de certificación presentada a las entidades bancarias y declaraciones juradas IVA e IT del proveedor, documentos que se entiende fueron considerados por la administración tributaria como respaldo de las transacciones (observadas y no observadas), toda vez que, los pagos que no fueron observados acreditan similar observación a la detallada, salvo por la fotocopia legalizada del cheque, de lo que colige que los documentos citados fueron considerados respaldo suficiente de la efectiva realización de la transacción, más aun cuando la administración tributaria no observó de forma específica la falta de algún documento del proceso de compras, así como tampoco observó cuales serían los documentos faltantes, pues como señalaron anteriormente las facturas no observadas cuentan con similar documentación a las observadas excepto la fotocopia legalizada del cheque, vulnerando en consecuencia el debido proceso al afectar su derecho a la defensa del exportador.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2100/2013 de 18 de noviembre.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En 24 de mayo de 2012, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, notificó a Industrias Oleaginosas S.A. con las Ordenes de Verificación 00090VE00617, 00090VE00678, 00090VE00685, 00090VE00686, 00100VE00010, 00100VE00011, 00100VE00023, 00100VE00124, 00100VE00243 y 00100VE00439, cuyo alcance comprende los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, y diciembre de 2009 y febrero 2010.

Que mediante Requerimiento 106627 y nota complementaria al mismo, se solicitó documentación de respaldo al sujeto pasivo, la misma que fue presentada; y en 26 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3874/2012, que con relación a los medios fehacientes de pagos de compras mayores a 50.000 UFV aclara que se solicitó al sujeto pasivo el listado de sus compras mayores, y en el capítulo Determinación de las compras depuradas, señala que estableció que las notas fiscales no son válidas para el beneficio del crédito fiscal debido a que código 1: presentan errores formales, crédito depurado por Bs 11.669, Código 2: no se encuentran el original de la nota fiscal o DUI, que alcanza a Bs 1.277, Código 3: por estar comprendida dentro del régimen de tasa cero, que alcanza a Bs 11.360; Código 4 no se encuentran vinculadas con la actividad gravada que alcanza a Bs 5.865 y Código 5 no presentó documentación de respaldo suficiente a la cancelación de las mismas, crédito fiscal depurado que alcanza a Bs 2.576.287, conceptos que totalizan un crédito fiscal IVA depurado de Bs 2.606.458.

Que en mérito a dicho Informe la administración tributaria en 26 de febrero de 2013 notificó a Industrias Oleaginosas S.A. con la R.A. N° 21-00001-13 de 21 de febrero de 2013, que establece un crédito fiscal no sujeto a devolución de Bs 2.606.458.

Contra dicha resolución el sujeto pasivo presentó el recurso de alzada, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0596/2013 de 8 de julio, que determinó Revocar parcialmente la R.A. N° 21-00001-13, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, estableciendo un importe indebidamente devuelto de Bs 30.171 en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al tributo indebidamente devuelto.

Que ante dicho fallo la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2100/2013 de 18 de noviembre, que determinó Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARTT-SCZ/RA 0596/2013 de 8 de julio, en consecuencia modificó el importe a ser devuelto por el IVA de los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2009 y febrero de 2010, de Bs 18.074.006 a Bs 20.552.443.

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

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en establecer si en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2100/2013 de 18 de noviembre, se incurrió en vulneración del art. 81 de la L. N° 2492, respecto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Con relación al objeto de controversia es preciso referirnos a la S.C. N° 1642/2010-R, de 15 de octubre que expresó: "En este contexto, es imperante desarrollar las reglas de un debido proceso vigentes para la actividad probatoria aplicable a las causas de naturaleza administrativa-tributaria, motivo por el cual, debe realizarse las siguientes precisiones de orden jurídico-constitucional: Prima facie debe precisarse que el proceso administrativo-tributario para determinación de deudas tributarias tiene dos fases a saber: 1) la etapa determinativa, es decir la instancia en la cual se determina la existencia o inexistencia de deuda tributaria ante la administración tributaria; y 2) la etapa impugnativa, que puede proceder ante la Superintendencia Tributaria en cualquiera de sus instancias, en este contexto, corresponde interpretar las reglas del debido proceso disciplinadas por el Código Tributario Boliviano para la producción y valoración probatoria en las etapas antes señaladas, tarea que será desarrollada infra.

En efecto, en la especie, adquiere capital relevancia la interpretación constitucional del art. 81 del Cód. Trib., que disciplina las reglas del debido proceso en cuanto a la actividad probatoria de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, en ese contexto, en principio, es imperante señalar que la interpretación constitucional y los criterios utilizados, son elementos objetivos determinantes para evitar decisiones arbitrarias, siendo un requisito esencial para la legitimidad de las decisiones que el intérprete haga mención expresa del criterio o método utilizado, aspecto a partir del cual deberá desarrollarse la debida motivación, en tal sentido y con la finalidad de cumplir con esta exigencia, es imperante previamente realizar algunas consideraciones en relación a la interpretación constitucional, tarea que será ejecutada a continuación. En virtud a lo expresado y siguiendo prima facie una interpretación gramatical acorde con el principio 'de interpretación desde la constitución', debe precisarse que el art. 81 del Cód. Trib., disciplina de forma expresa la apreciación, pertinencia y oportunidad para la presentación de la prueba, estableciéndose de forma expresa las siguientes reglas a seguirse: 1) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de pertinencia y, 2) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de oportunidad; en este caso, es decir para la observancia del criterio de oportunidad y de acuerdo a una interpretación gramatical, se tiene que el art. 81-2 del Cód. Trib., regula dos supuestos concretos: a) Establece que deberá rechazarse los medios probatorios que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas; y b) Deberán ser también rechazadas aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, en ese contexto, utilizando los criterios hermenéuticos 'sistémico' y 'teleológico' para la interpretación de la última parte del art. 81 del Cód. Trib., se tiene que por mandato de esta disposición, de manera excepcional se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la resolución determinativa, siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con los siguientes aspectos: a) pruebe que la omisión no fue por causa propia; y b) cumpla con el juramento 'de reciente obtención', presupuestos procedimentales que no constituyen simples formalidades sino por el contrario implican verdaderas garantías procedimentales que tienen por finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4-j) de la L.P.A., principio que forma parte de las reglas de un debido proceso en sede administrativa.

En ese contexto, se establece que el art. 1 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005 disposición legal que incorpora al Código Tributario Boliviano el Título V, referente al Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la superintendencia tributaria-, en lo referente al art. 215-II señala que son aplicables en todos los recursos administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 del Cód. Trib., entonces, a partir de este postulado y al amparo de una interpretación "sistémica y teleológica", es evidente que el párrafo primero del art. 215 del Cód. Trib., (introducido al CTB por la L. N° 3092), que señala que podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho..."

Que en el caso de autos, conforme sale de los antecedentes mediante Requerimiento 106627, se solicitó al sujeto pasivo duplicados de declaraciones juradas del IVA e IT, Libros de Compras y Ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, planilla de sueldos, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros y dictamen de auditoria al 31 de marzo de 2010, plan de cuentas, libros diario y mayor, kardex e inventarios; asimismo, adicionalmente a dicha documental mediante Nota con CITE: SIN/GGSC/DFNE/NOT/0294/2012, se solicitó información complementaria a ese requerimiento pidiendo al exportador la presentación de la SDI, pólizas de seguro, de exportación y documentos de embarque, documentación de respaldo de ingresos percibidos por las exportaciones efectuadas, contratos de compras de bienes y servicios, fotocopias de cheques certificados por el Banco Emisor como medio probatorio de pago para las compras mayores a 50.000 UFV's, detalle de los mismos conteniendo, fecha y número de factura, la factura en bolivianos, dólares o euros, tipo y número de documento contable de respaldo, documentos de respaldo como ser cheque certificado por el banco, comprobantes de traspaso, comprobantes de egreso, de depósito, de pago y cualquier otra documentación de respaldo de las transacciones realizadas y otros.

Ahora bien, Industrias Oleaginosas S.A. presentó la documentación requerida por la Administración Tributaria, que fueron recibidas mediante actas de recepción de documentación; sin embargo, dentro de las facturas observadas según Código 5 por falta de medios fehacientes de pago, se evidencia que dicha observación se debe a que los cheques que las acredita se encontraban en fotocopia simple, específicamente las relacionadas a las facturas N° 2 emitida por Agrícola Rindex S.R.L., 52445 emitida por Agripac Boliviana CIA Ltda., 584 emitida por BP América, 2277 emitida por Coinser Ltda., 312 emitida por la Empresa Agropecuaria Guadalupe Santa Cruz S.R.L., 105 emitida por Miguel Ángel Escobar Méndez, 361 emitida por Danilo Patriota Totai las Chacras Agropecuarias y facturas Nos. 18307, 37832, 38887,

52203, 57598 emitidas por YPFB, y si bien estas se encontraban respaldadas con el libro mayor, comprobante de egreso, comprobante de pago, la factura, extracto bancario, así como la nota de solicitud de certificación presentada a las entidades bancarias y declaraciones juradas IVA e IT del proveedor, sin embargo, en el caso de las facturas observadas, esta observación solo se debió a la fotocopia del cheque que se encontraba como simple y no legalizada; es decir que este fue el argumento para que la administración tributaria manifieste que dichas transacciones no cuenten con medios fehacientes de pago.

Asimismo, conforme la jurisprudencia sentada por este tribunal, tanto en los procesos administrativos, como en la jurisdicción ordinaria debe prevalecer la verdad material sobre la verdad formal, así los arts. 180-I de la C.P.E. y 30-11 de la L.Ó.J., establecen como un principio procesal a dicha verdad, con la finalidad de que toda resolución contemple de forma inexcusable la manera y cómo ocurrieron los hechos, en estricto cumplimiento de las garantías procesales; es decir, dando prevalencia a la verdad pura, a la realidad de los hechos, antes de subsumir el accionar administrativo y jurisdiccional en ritualismos procesales que no conducen a la correcta aplicación de la justicia. En la especie corresponde referir, que de los antecedentes del proceso cursa las fotocopias simples de los cheques N° 576526 del Banco de Crédito, 42664266 del Banco Bisa, 575517, 575519, 575939, 10733 y 575965 del Banco de Crédito y Banco Económico, por lo que el sujeto pasivo, presentó como prueba de reciente obtención, las fotocopias legalizadas, conforme el art. 81 del Cód. Trib., acreditando de esta forma la efectiva realización de sus transacciones y demostrando que las mismas si cuentan con medios fehacientes de pago conforme establece el art. 12 del D.S. N° 27874, consecuentemente el exportador si cumplió con el num. 4 del art. 70 de la L. N° 2492, al respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

En ese entendido se evidencia que no se incurrió en vulneración alguna del art. 81 de la L. N° 2492, toda vez que la prueba presentada fue correctamente valorada en virtud del principio de verdad material, debido proceso y derecho a la defensa; así como el hecho de que la prueba cumple con el requisito de oportunidad y pertinencia, correspondiendo la valoración de la misma.

VII. Conclusión.

En definitiva, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la resolución de recurso jerárquico, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si lo afirmado en la demanda no desvirtúa los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 61 a 68, interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes Regional Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 2100/2013 de 18 de noviembre.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



408

**Administración Tributaria Municipal de Sucre
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18 vta., impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 02147/2013 de 2 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 74 a 77 vta.; réplica de fs. 81 a 83 y dúplica de fs. 88 a 89.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Administración Tributaria Municipal de Sucre inició Proceso de Determinación de Oficio al inmueble de propiedad del Club de la Unión, con Número de Registro 2665, ubicado en la zona central, calle Bustillos 137, por las gestiones 2006 a 2009, notificando a la parte interesada con la Orden de Fiscalización GMS/JI/UF/INMUEBLES N° 24/2011, el 25 de enero de 2013 y con la Vista de Cargo N° 475 el 21 de enero de 2005; estableciéndose en esta última la deuda tributaria por el IPBI de las gestiones 2006, 2007, 2008 y 2009 por el monto de Bs 196.150, que incluye tributo omitido, multas e intereses y sanciona la omisión de pago, abriendo el plazo de 30 días para que el sujeto pasivo presente sus descargos.

Que el 6 de mayo de 2013 la Administración Tributaria notifica a Ramón Solís Aldana en calidad de Representante Legal del Club de la Unión, con la R.D. N° 353 IPBI-OF-NP-2011-1 GMS/JI/UF INMUEBLES N° 24/2011 de 25 de abril de 2013, rechazando la prescripción del IPBI de la gestión 2006 del inmueble con Número de Registro 2665 situado en calle Bustillos 137, determinando sobre base cierta la deuda por las gestiones 2006, 2007, 2008 y 2009 por el monto de Bs 168.357 que incluye el tributo omitido y sanciona la omisión de pago con el 100% sobre el tributo omitido, fundamentando el rechazo de la prescripción correspondiente al IPBI de la gestión 2006 en la ampliación prevista en el parág. II del art. 59 de la L. N° 2492 al constatar que la mencionada institución no se encontraba inscrita en el registro pertinente, pero contaba con una exención parcial del IPBI en virtud a la resolución del Honorable Concejo Municipal Sucre N° 154/98, sin embargo se encontraba inscrita como una institución beneficiaria de una exención total, señalando el propio sujeto pasivo mediante memorial de 26 de febrero de 2013, que el inmueble de propiedad del Club de la Unión se encuentra exento del pago de Impuestos a la Propiedad de Bienes Inmuebles por expresa determinación de la Resolución de la Alcaldía Municipal de Sucre N° 154/98; sin embargo se encontraba inscrita como institución beneficiaria de una exención total.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que la resolución jerárquica que impugna, en la parte que declara prescrita la facultad de la administración tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria del IPBI de la gestión 2006, le está negando al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre el legítimo derecho de percibir lo adeudado por el contribuyente respecto a la indicada gestión, de forma arbitraria, al efectuar una errónea interpretación del parágrafo segundo del art. 59 de la L. N° 2492, y señala que a pesar de que la Administración Tributaria Municipal enmarcó su accionar a la normativa tributaria, la Autoridad General y Regional de Impugnación Tributaria efectuaron una interpretación desfavorable provocando grave perjuicio a la administración tributaria al señalar que para la ampliación del cómputo a 7 años y negar la prescripción opuesta por el contribuyente argumentando el registro de una exención total, cuando la misma fue reconocida en forma parcial, señalando que resulta ser una situación extraña a las previstas por ley.

Que el parág. II del art. 59 de la L. N° 2492 establece claramente que el término de la prescripción se ampliará a 7 años, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable "no se inscribiera en los registros pertinentes", y el hecho de haberse inscrito como inmueble que goza de exención total del IPBI sin corresponderle, puesto que tenía una Resolución que le otorgaba exención parcial, significa que estuvo inscrito donde no le correspondía, es decir que no estaba inscrito ni empadronado puesto que si hubiese estado inscrito como correspondía, con una exención parcial, el indicado inmueble tendría dos registros, como ocurrió luego del proceso de determinación de oficio iniciado en contra del Club de la Unión por falta de pago de impuestos a la propiedad en lo concerniente al Registro N° 2665 correspondiente al área tributable y Registro N° 97343 correspondiente al área exenta del pago de impuestos.

Que cursa a fs. 47 la Certificación emitida por la responsable de recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, certificando que el inmueble N° 2665 tiene registrada una exención del 100% del pago de sus impuestos hasta la gestión 2004; manifestando el propio contribuyente mediante memorial de 26 de febrero de 2013, adjunto al cuadernillo de antecedentes, que el inmueble de propiedad del Club de la Unión se encuentra exento del pago de impuestos a la propiedad de Bienes Inmuebles por expresa determinación de la Resolución del Concejo Municipal de Sucre N° 154/98.

Refiere que el no haber estado registrado inscrito donde correspondía, procedía la ampliación del término de la prescripción a 7 años, de acuerdo a lo establecido en el parág. II del art. 59 de la L. N° 2492, encontrándose el Impuesto a la Propiedad Inmueble correspondiente a la gestión 2006, totalmente exigible.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2147/2013 de 2 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez admitida la demanda por proveído de fs. 25, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, apersonándose Daney Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quién contesta negativamente la demanda mediante memorial que cursa de fs. 74 a 77 vta. de obrados, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada con fundamentos técnico-jurídicos sólidos, precisando lo siguiente:

Que los fundamentos de la demanda son exposiciones generales, que de ninguna manera cumplen con los requisitos que debe contener la demanda, puesto que los hechos deben ser expuestos con claridad y precisión, aspecto que no se cumple en lo que a la demanda se refiere; pero que sin perjuicio de lo señalado precedentemente, indica que con relación a la ampliación del término de la prescripción a 7 años para el caso de que el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no corresponde, del IPBI de la gestión 2006, se hace necesario aclarar que conforme a antecedentes existe una certificación emitida por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre que señala que una vez revisado el sistema RUAT inmuebles, el inmueble 2665 tiene registrada una exención del 100% del pago de impuestos hasta la gestión 2004; de igual

manera cursa la Resolución N° 154/98 de 14 de septiembre de 1998 que confirma la Resolución de las Administración Tributaria Municipal N° 007/98 de 23 de junio de 1998 que otorgó la exención del pago del IPBI del "Club de la Unión" sito ne la calle Bustillos 167, de toda la parte no afectada a la actividad comercial o industrial y toda la planta baja del referido inmueble, lo cual demostraría que el sujeto pasivo está inscrito en Padrón de Contribuyentes con el Registro N° 2665 y si bien tenía registrada una exención del 100% de su inmueble hasta la gestión 2004, y no solamente aquella parte que no está destinada a actividades comerciales o industriales y toda la planta baja del mencionado inmueble,; sin embargo este aspecto no está previsto en la norma como susceptible de dar lugar a la ampliación del lazo de la prescripción, toda vez que la norma es clara cuando señala en el parág. II del art. 59 de la L. N° 2492, que el término de la prescripción se ampliara a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda, aspecto que en caso de autos no se evidencia, motivo por el cual no correspondió la ampliación antes señalada, como pretende la parte demandante, puesto que el mismo estaría desconociendo sus propios actos administrativos.

En lo que respecta a la prescripción del IPBI de la gestión 2006, señala que la misma se produjo en vigencia de la L. N° 2492 correspondiendo en consecuencia su aplicación, puesto que le parág. I del art. 59 de la misma, dispone un término de prescripción de 4 años y tiene concordancia con lo dispuesto en el art. 60 de la misma norma, el cual establece que la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, que para el presente caso inicio el 1 de enero de 2008 y concluyó el 31 de diciembre de 2011, sin que se evidencie ninguna causal de interrupción o suspensión prevista en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, toda vez que la R.D. N° 352, IPBI-OF-NP-2011-1 GMS/JI/UF INMUEBLES 24/2011 de 25 de abril de 2013, fue notificada el 6 de mayo de 2013, es decir, después de haberse operado la prescripción tributaria.

En lo referente al cálculo del tributo omitido-IPBI de las gestiones 2007, 2008 y 2009, correspondiente al inmueble que motiva la litis, indica que el mismo no fue impugnado en la demanda.

II.1. Petitorio.

Por lo manifestado solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2147/2013 de 2 de diciembre.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la entidad demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada que declaró prescrita la facultad de la administración tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria del IPBI de la gestión 2006.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. A fs. 13 y 14 del anexo 2, cursa la Vista de Cargo 475 IPBI-OF-NP-2011-1 GMS/JI/UF/INMUEBLES 24/2011 de 21 de enero de 2013 que en lo principal establece que el Registro 2665 comprende solamente el área imponible del inmueble de propiedad del Club de la Unión, sito en calle Bustillos 2137, con relación al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y califica la conducta del contribuyente como contravención tributaria sancionada con omisión de pago por el 100% de la deuda tributaria; a fs. 31 cursa Certificación de 24 de abril de 2013, extendida por el Gobierno Autónomo Municipal de la ciudad de Sucre, que con relación al inmueble de propiedad del Club de la Unión señala que el mismo estuvo gozando del 100% de exención en los años 2000 a 2004.

De fs. 33 a 35 cursa la R.D. N° 353 de 25 de abril de 2013 que rechaza la prescripción del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles correspondiente a la gestión 2006 del inmueble sito en calle Bustillos 137, con número de Registro 2665 y sanciona al contribuyente con el 100% del tributo omitido y a fs. 46 cursa la Resolución Administrativa de Plan de Pagos 107/2013 de 22 de mayo de 2013, que concede al contribuyente facilidades de pago y a fs. 47 cursa certificación que permite establecer que el inmueble que motiva la litis tenía registrada una exención del 100% del pago de sus impuestos hasta la gestión 2004.

2. En antecedentes del anexo 1, a fs. 33 cursa la Resolución de Concejo Municipal de Sucre de 1998 que resuelve confirmar la exención de pago del impuesto a la propiedad inmueble del "Club de la Unión" en toda la parte que no esté afectada por actividades comerciales o industriales y toda a planta baja del citado inmueble.

Con posterioridad a la interposición del memorial mediante el cual se hace uso del Recurso de Alzada, cursa en el anexo 1 el Informe Técnico Jurídico ARIT-CHQ/STJR/SDT/N° 0195/2013 de 16 agosto de 2013 que sugiere revocar parcialmente la R.D. N° 353 de 25 de abril de 2013, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de las gestiones 2007, 2008 y 2009 del inmueble de propiedad del Club de la Unión.

Seguidamente, de fs. 141 a 146 vta., cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0195/2013 de 16 de septiembre de 2013 que revoca parcialmente la R.D. N° 353 de 25 de abril de 2013, declarando prescrito el IPBI de la gestión 2006 y manteniendo subsistente la deuda tributaria por la gestiones 2007, 2008 y 2009 con relación al inmueble de propiedad del Club de la Unión.

Posteriormente, el Departamento de Ingresos del Gobierno Municipal de Sucre, interpuso recurso jerárquico mediante memorial que cursa de fs. 166 a 167 vta., en virtud al cual fue emitido el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-2147/2013 de 28 de noviembre de 2013 que cursa de fs. 198 a 206 recomendando confirmar la Resolución ARIT-CHQ/RA 0195/2013 de 16 de septiembre de 2013; posteriormente cursa la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2147/13 de 2 de diciembre de 2013 que confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0195/13 de 16 de septiembre de 2013.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes administrativos, se concluye que con relación a la Ampliación del Término de la Prescripción Tributaria correspondiente al IPBI de la gestión 2006, se evidenció la inscripción del contribuyente en el Padrón correspondiente, con el Número de Registro 2665, conforme acreditan las certificaciones que cursan en los anexos tramitados en sede administrativa, entre las cuales está la emitida por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Municipal de Sucre que permite establecer el registro del inmueble N° 2665 con una exención del 100% del pago de sus impuestos hasta la gestión 2004, así como la Resolución N° 154/98 de 14 de septiembre de 1998 que confirma la Resolución de la Administración Tributaria Municipal N° 007/98 de 23 de junio mediante la cual se otorgó la exención de pago del IPBI del Club de la Unión, en toda la parte no afectada a actividad comercial o industrial y toda la planta baja, lo cual permitió determinar que el sujeto pasivo estaba inscrito en el Padrón de Contribuyentes, aspecto que no se enmarca a lo dispuesto por el parág. II del art. 59 de la L. N° 2492 que establece que el término de la prescripción se ampliara a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpla con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un registro tributario que no le corresponda, aspectos que no se produjeron en el caso de autos.

Que "La exención tributaria es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual se dispensa del pago de un tributo a una persona natural o jurídica, esta no exime sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos, declarar su domicilio y demás obligaciones"

Al respecto el art. 53-b) de la L. N° 843 referida a la exención establece:

"Los inmuebles afectados a actividades no comerciales ni industriales propiedad de asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente, tales como: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales...Esta franquicia procederá siempre que, por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas...Como condición para el goce de esta exención, las entidades beneficiarias deberán solicitar su reconocimiento como entidades exentas ante la administración tributaria."

Consiguientemente, el término de la prescripción de 4 años computables a partir del 1 de enero del año 2008 concluyeron el 31 de diciembre de 2011, sin que se hubiese suscitado ninguna causal de interrupción o suspensión que prevé la L. N° 2492 en sus arts. 61 y 62; consiguientemente al haber operado la prescripción tributaria por la gestión 2006, las acciones de la administración tributaria destinadas a determinar la obligación emergente del IPBI, se encuentran prescritas, no correspondiendo en consecuencia, efectuar mayores consideraciones sobre el particular.

VI. Conclusiones.

Lo relacionado precedentemente, permite concluir que no concurre infracción alguna de procedimiento en que hubiese incurrido la parte demandada en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 18 vta., subsanada de fs. 22 a 24 vta., interpuesta por la Administración Tributaria de Sucre contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; debiendo en consecuencia, mantenerse firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2147/2013.

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

Relatora: Magistrada Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



409

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 25 a 32 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2136/2012 de 28 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 66 a 70 vta., la réplica de fs. 76-77; antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN, señala que la administración tributaria mediante Órdenes de Verificación - CEDEIM Nos. 00080VE00189, 00080VE00218, 00080VE00241, 00080VE00298, todas de 3 de enero de 2012, modalidad de verificación previa, de los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, verificó los documentos que respaldan la solicitud de certificado de devolución impositiva del contribuyente Empresa Minera Inti Raymi S.A. por Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones DUDIE 2932370608, 2932376473, 2932390901 y 2932410658.

En 31 de mayo de 2013, se notificó a la Empresa Minera Inti Raymi S.A. con la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 23-0054-2013 que resuelve establecer como monto no sujeto a devolución por IVA el importe de Bs 13.573.875.

En 20 de junio la Empresa Minera Inti Raymi S.A. interpone recurso de alzada que fue resulta por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0953/2013 de 16 de septiembre, que dispuso revocar parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 23-0054-2013.

En contra de dicha resolución, el 28 de noviembre de 2013, la Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso el recurso jerárquico en parte, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2136/2013, que confirmó la resolución de alzada y consecuentemente revoca parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 23-0054-2013, dejando sin efecto el monto no sujeto a devolución por el IVA en el importe de Bs 13.548.073, y manteniendo firme y subsistente el importe de Bs 25.802 que emerge de la depuración de crédito fiscal, correspondiente a los periodos septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que, en la resolución jerárquica impugnada se interpretó erróneamente el art. 98 de la L. N° 1990 (LGA) y el art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), por no considerar lo dispuesto por el art. 3 de la L. N° 1489; argumentó que para beneficiarse con la devolución de impuestos el contribuyente deberá ser exportador de mercancías y en el presente caso EMIRSA se encuentra bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento de Activo (RITEX), que la L. 25706 en su art. 16-III establece que "La operación de exportación se perfecciona con la salida definitiva del país de los productos de exportación RITEX, dentro del plazo autorizado para la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente ...", concordante con el art. 3 de la L. N° 1489, entendiéndose que para que un exportador en el régimen RITEX perfeccione su derecho a la solicitud de devolución impositiva, debe exportar una mercancía y esta debe ser susceptible de ser comercializada fuera de territorio aduanero, que en el presente caso la realidad económica de EMIRSA a momento de exportar su producto (bullón de oro y plata), este bien no está terminado siendo objeto de un futuro proceso de refinación, luego del cual recién se obtendrá un producto final comercializable y por lo tanto no se configuran los presupuestos establecidos en el art. 3 de la L. N° 1489, no haciendo posible la devolución impositiva.

Arguye que sobre la falta de contratos con los compradores finales y el valor (FOB) declarado en el formulario 1137, necesariamente debe tener respaldo en un contrato escrito que haga posible su aplicación y que las transacciones de compraventa internacional deben considerar los INCOTERMS, que son los términos que se utilizan para establecer los derechos y obligaciones de los participantes en una transacción de comercio internacional, por lo que los incoterms definidos en una póliza de exportación si responden y requieren de un contrato entre el comprador y el vendedor.

Agrega que los documentos de exportación reflejan a la Refinería VALCAMBI como consignatario, por lo tanto la venta de oro se efectiviza o concreta en otro espacio del mercado con precios que no responden a lo expresado en las facturas ni al valor FOB de las pólizas de exportación, siendo éstos valores referenciales, dado que el contribuyente EMIRSA realiza su exportación en consignación de acuerdo a la realidad económica de los hechos, independientemente de que sus pólizas estén bajo el régimen RITEX, el valor consignado en las facturas de

exportación son provisionales ya que no refleja el valor de venta al comprador final, aspecto que no ha sido documentado ni respaldado por la empresa.

Manifiesta que el contribuyente consigna en las pólizas de exportación y el Formulario 1137 (Declaración Única de Devolución Impositiva) montos que corresponden a valores FOB provisionales y no definitivos de acuerdo a la realidad económica de los hechos, y que al constituirse ambos documentos en declaraciones juradas incumple el art. 78 de la L. N° 2492.

Por último señala que la AGIT viola el art. 8-II-a) del Cód. Trib., al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM's de la empresa EMIRSA, debido a que el contribuyente pretende beneficiarse con una devolución impositiva anticipada, ya que somete los bullones de mineral exportados a una posterior refinación en el exterior, proceso que dura aproximadamente seis meses, teniendo como producto final lingotes que recién son objetos de comercialización, ya que en realidad no existe una venta, sino solamente un envío al exterior para una prestación de servicio de refinación, llevando a cabo esta actividad dentro de los 180 días otorgados para la permanencia de bienes intermedios y materias primas importadas, vencido el plazo, deben pagar los impuestos por importación, por lo que la Empresa Minera Inti Raymi S.A. ante tal situación y para que no le cobren los impuestos por importación, envía los bullones de oro/plata al exterior a la refinería Valcambi para que este termine el proceso de producción, observándose que el tiempo en que el contribuyente efectúa su solicitud de devolución impositiva es anticipado; todo esto teniendo presente que, EMIRSA exporte metales bajo el Régimen RITEX, si el hecho de que la refinería Valcambi S.A. aparezca como consignatario no acredita ni se adecua al procedimiento de exportación definitiva porque esta no es el comprador sino una empresa que presta un servicio (refinación), por lo que no se trataría de una venta final sino de un envío para obtención de mineral fino, es decir que el contribuyente realiza su solicitud de devolución impositiva de manera anticipada. Asimismo indica que se debe tener presente que, EMIRSA tiene como accionista mayoritario a la empresa "Newmont Mining", que a su vez es propietaria de la refinería Valcambi S.A. a través de la empresa "European Gold Refinerías Holding S.A.", por lo que considera que en realidad no existen contratos escritos de venta por que no se puede vender a sí mismo, ya que todas estas empresas cuentan con un mismo dueño, por lo que mantener subsistente la resolución jerárquica impugnada provocaría daño civil al estado, teniendo en cuenta que el contribuyente percibió por concepto de devolución impositiva mucho más que el pago correspondiente por concepto de impuestos a su actividad comercial, ya que inclusive el Impuesto Complementario a la Minería (ICM) se consideró como pago en cuenta del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), siendo estos impuestos compensados por el excesivo crédito fiscal obtenido.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2136/2013 de 28 de noviembre, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 23-0054-2013 de 24 de mayo.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial que cursa de fs. 66 a 70 vta., señalando que, no obstante que la resolución jerárquica impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente: Que respecto de la solicitud de devolución del IVA correspondiente a los períodos septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, de Bs 13.573.875, de la revisión de la documentación aduanera señala que se pudo evidenciar que EMIRSA, cumplió con el régimen aduanero de exportación definitiva desarrollado conforme lo dispuesto en el art. 136 del RGLA y art. 98 de la L. N° 1990; toda vez que la mercancía fue efectivamente exportada a territorio extranjero, bajo un régimen definitivo.

Asimismo señala que, para efectos tributarios y aduaneros, constituyen mercancías los bienes cuya salida y entrada del y hacia el territorio nacional se encuentra sujeta al control de la Aduana Nacional, encontrándose clasificadas en el Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia, el cual contempla en su subpartida 7108.12.00.00, sobre "Las demás formas en bruto", comprende el oro en bruto, y en la subpartida 7106.91.20.00 se encuentra la plata en bruto semilabrada; bajo ese sentido siendo que su salida definitiva de territorio nacional se ajusta a lo previsto por el art. 98 de la L. N° 1990, pues independientemente del estado de su procesamiento se encuentran comprendidos en el Arancel Aduanero Boliviano y por lo tanto sujetos de control por la Aduana Nacional de Bolivia, dándose lugar a la devolución sin considerar el futuro tratamiento que se les dé.

Respecto del cálculo del Valor FOB de las exportaciones, manifiesta que se utilizó la Ley del Mineral para el cálculo del peso concentrado del metal a la fecha de exportación, importes reflejados en los en los F-1137 (Código 417), aspecto confirmado por los papeles de trabajo de la misma administración tributaria sin observaciones, este importe asciende a Bs 21.753.526 superior al crédito fiscal comprometido de Bs 18.516.107, tomando en cuenta como importe solicitado este último al ser menor.

Que en este caso EMIRSA cumplió con la normativa necesaria para la solicitud de CEDEIM, presentando todos los documentos necesarios que respaldan la exportación definitiva, por lo que se desvirtúa lo alegado por la Administración Tributaria acerca de la fluctuación de los precios y que la falta de contratos de venta en la forma extrañada por la misma no constituye causal suficiente para negar de derecho a los CEDEIM's.

Finalmente, respecto a que no se interpretó la realidad económica de los negocios y actividades del contribuyente, manifiesta que el método de dicha interpretación debe ser en función a la intención con la que fue concebida, es decir, a efectos de gravar determinadas expresiones de capacidad contributiva, más allá de las figuras legales que deba utilizar como elementos para definir el acaecimiento del hecho generador, conforme el art. 8-II de la L. N° 2492.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

III. Intervención del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 146 a 161 vta., se apersonó la Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA), en calidad de tercero interesado solicitando se tenga presente que la Gerencia GRACO no fundamentó ni motivó de qué manera se incurrió en error de la interpretación del art. 98 de la L. N° 1990 ni el art. 136 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, faltando a la verdad cuando señala que no se ha considerado el art. 3 de la L. N° 1489, cuando este sí fue considerado por la AGIT; asimismo, manifiesta que la demanda carece de los presupuestos necesarios para su procedencia al no acusar norma expresa que hubiera sido errónea o indebidamente aplicada, o equivocación manifiesta en la valoración de la prueba, sin fundamento alguno respecto a la resolución recurrida.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

El 3 de septiembre de 2012, la administración tributaria notificó a EMIRSA con las Ordenes de Verificación 00090VE00189, 00090VE00218, 0090VE002241 y 0000VE00298 modalidad de verificación previa CEDEIM, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el periodo y de las formalidades del gravamen arancelario GA, relacionados a los periodos fiscales de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, solicitándose igualmente, mediante requerimiento F. 4003.

El 28 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó a EMIRSA con la Finalización de la Verificación Externa Form. 7514, dando a conocer los resultados del proceso de verificación; consiguientemente, previo informe de 21 marzo de 2013, la administración tributaria, emitió Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 24-0054-2013, estableciendo como monto no sujeto a devolución por el IVA en un importe de Bs 13.573.875 por los periodos septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Dicha resolución fue objeto de recurso de alzada interpuesto por EMIRSA, mereciendo la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0953/2013 de 16 de septiembre, la cual revocó parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto el importe de Bs 13.548.073, manteniendo firme y subsistente el importe de Bs 25.802 que emerge de la depuración de crédito fiscal correspondiente a los periodos septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

La administración tributaria interpuso el recurso jerárquico contra la resolución de alzada mencionada, el cual fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2012 de 22 de octubre, que determinó confirmar la resolución de alzada, consecuentemente revocó parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución N° 23-0054-2013 de 24 de mayo, dejando sin efecto el monto no sujeto a devolución por el IVA en el importe de Bs 13.548.073, y manteniendo firme y subsistente el importe de Bs 25.802 que emerge de la depuración de crédito fiscal correspondiente a los periodos septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

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

V. Problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: 1) Si se configuraron los presupuestos legales contenidos en los arts. 98 de la L.G.A., 136 del RLGA y 3 de la L. N° 1489, que hacen a la exportación de mercancías de manera definitiva, considerando el régimen RITEX, y si se interpretó correctamente la normativa mencionada; 2) Si el valor FOB declarado por el contribuyente para la venta de la mercancía responde a la realidad económica de los hechos, puesto que no medió contrato escrito de compra-venta que respalde este extremo y que la factura comercial provisional de exportación no refleja los verdaderos importes sobre ventas a los compradores finales; y, 3) Si se interpretó la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM' s del contribuyente de acuerdo al art. 8-II-a) del Cód. Trib.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

1.- Sobre la exportación de mercancía de forma definitiva bajo el régimen RITEX.

En primer lugar debemos referirnos al art. 3 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993 o Ley de Exportaciones, el cual define a la exportación de mercancías y servicios como: "...todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero. Las mercaderías que retornen al territorio aduanero pagarán los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizados de los beneficios recibidos", contenido reiterado en el art. 4 de la misma Ley, aspecto confirmado por el art. 98 de la L.G.A., que señala: "Exportación definitiva es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero y que están destinadas a permanecer definitivamente fuera del país, sin el pago de los tributos aduaneros, salvo casos establecidos por ley"; por tanto se entiende que para que se dé la exportación definitiva de mercancías necesariamente debe operar un negocio jurídico, mediante el cual el exportador dirija el destino de las mismas a una persona natural o jurídica en el exterior, operando así su comercialización, más allá de la causa, motivo o uso que le dé el adquirente de la mercancía.

Respecto del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento de Activo o RITEX, de acuerdo a lo establecido por el art. 127 de la L.G.A., se entiende al mismo como aquel régimen que permite recibir mercancías, dentro del territorio aduanero nacional, con suspensión del pago de tributos aduaneros, con el necesario objeto de que sean objeto y parte de un proceso de transformación, elaboración o reparación al interior del país, para exportarse el producto en un periodo de tiempo determinado, para acogerse a este régimen debe solicitarse autorización ante el Ministerio de Comercio Exterior e Inversión, instancia que otorgará el plazo para la exportación del producto de acuerdo a reglamento, iniciándose el trámite con la aceptación de la declaración de mercancías bajo este régimen, al vencimiento del plazo, la administración aduanera verificará el exacto cumplimiento de la obligación para dar por finalizado el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento

activo, siguiendo lo dispuesto por el art. 174 del RLGA, o sea con cancelación total o parcial mediante la presentación de la declaración de mercancías de exportación definitiva RITEX, aspectos objeto de control por parte de la Administración Aduanera.

Para que opere regularmente una exportación, debemos referirnos necesariamente al primer párrafo del art. 136 del RLGA, que determina: "Los despachos aduaneros de exportación podrán tramitarse directamente por los exportadores o a través de un despachante de aduana y se iniciarán con la presentación de la declaración de mercancías de exportación.

Dicha presentación podrá efectuarse por escrito o por medios electrónicos, acompañando la siguiente documentación:

- a) Factura comercial.
- b) Lista de empaque, cuando corresponda.
- c) Autorización de sustancias controladas, cuando corresponda.

d) Autorizaciones previas o certificaciones, cuando corresponda"; siendo la declaración de mercancías de exportación objeto de control de cumplimiento de formalidades aduaneras de despacho.

Para el caso de autos, tenemos que EMIRSA se encuentra registrada y autorizada por el Ministerio de Comercio Exterior e Inversión en el RITEX y para el efecto constituyó a favor de la Aduana Nacional, una garantía, con el objeto de Importar mercancías, para la extracción y/o producción de oro y plata, mercancía que será exportada posteriormente, bajo el régimen aduanero de exportación definitiva; es en ese sentido y según la documentación aduanera presentada en sede administrativa, que este Tribunal evidencia que efectivamente existió una actividad exportadora a territorio extranjero, la cual se encuentra respaldada con las correspondientes DUI's y documentación conexas, concluyendo el despacho aduanero con la emisión de certificados de "Salida-Air Waybill" por el concesionario del depósito aduanero en la Aduana Aeropuerto de El Alto, cumpliéndose de esta manera lo dispuesto por los arts. 98 de la L.G.A. y 136 del RLGA, agregando que la mercancía exportada se encuentra clasificada en el propio arancel aduanero de Bolivia a través de las subpartidas 7108.12.00.00 de oro en bruto y 7106.91.20.00 de plata en bruto semilabrada, los mismos que se encuentran consignados en el campo 33 de las DUI's de EMIRSA; situación que da a los bullones de oro y plata la calidad de mercancía de exportación, no estando prevista restricción alguna como la alegada por la administración tributaria, puesto que para el exportador, el cliente final y destino de su mercancía es el comprador extranjero de la misma, mal se puede restringir la exportación de EMIRSA pretendiendo exigirle comercializar productos procesados de determinada manera a compradores finales o por el uso que les vaya a dar el comprador, por lo que no se puede limitar la actividad comercial de la misma a través de restricciones aduaneras no previstas en la norma y haciendo especulaciones y apreciaciones subjetivas de la realidad de sus operaciones comerciales, comportamiento atentatorio al derecho a dedicarse al comercio, industria o cualquier actividad económica lícita, consagrado en el art. 71-I de la C.P.E. y el principio de legalidad contenido en el art. 14-IV de la misma norma fundamental; por consiguiente, lo alegado por la entidad demandante en el primer punto no tiene sustento legal ni fáctico.

2.- Sobre la devolución impositiva para empresas RITEX y el principio de neutralidad impositiva.

El art. 12 de la Ley de Exportaciones, modificado por el artículo primero de la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, dispone que: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente ley recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora", disposición de la cual no debe entenderse que este principio responda a un tratamiento preferente para el sector exportador, pues éste paga los impuestos en el país de destino y por ese motivo, con la finalidad de fomentar las exportaciones, el crédito fiscal en principio debe ser compensado con ventas del mercado interno; por lo que, el argumento expuesto por la entidad demandante no es aceptable desde el punto de vista del ciclo productivo de las empresas exportadoras que venden el producto que puede haber sido fabricado en periodos anteriores y no necesariamente el que ha sido producido en un periodo fiscal determinado.

A mayor abundamiento, el D.S. N° 27128 de 14 de agosto de 2003 que sustituye el art. 6-III del D.S. N° 25706, establece que: "La devolución del Impuesto al Valor Agregado, en el caso de exportaciones de empresas RITEX se efectuará conforme los criterios señalados en el art. 3 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999..."; asimismo, el art. 3 del mencionado D.S. N° 25465 determina lo siguiente: "El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843 (texto ordenado vigente).

No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno.

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

De esta manera el art. 13 del D.S. N° 24465, modificado por el D.S. N° 26630 de 20 de mayo de 2002, establece la forma de solicitud de devolución impositiva, disponiendo que una solicitud de devolución impositiva tiene el carácter de declaración jurada y que para considerarse como presentada debe estar acompañada de: a) original de la declaración única de exportación; b) factura comercial del exportador; y, c) original del certificado de salida por vía aérea, terrestre o fluvial, emitido por la administración aduanera o el concesionario de depósito aduanero, según corresponda, disponiendo en el mismo artículo lo siguiente para el régimen RITEX: "En el caso de exportaciones sujetas a Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo RITEX, el derecho de devolución de impuestos a la exportación

únicamente corresponde a las empresas RITEX, en su calidad de exportadoras directas, y solamente en función del valor agregado nacional contenido en las exportaciones RITEX.

Estas empresas, además de los documentos citados en los incs. a); b) y c) del primer párrafo del presente artículo, deberán presentar la fotocopia de la declaración de admisión temporal correspondiente a las mercancías objeto del proceso productivo RITEX".

En este sentido, no existe respaldo legal alguno para que la administración tributaria exija formas que no están establecidas en la ley ni ninguna otra disposición normativa, para aplicar las condiciones de comercio internacional, como ser el término de comercio internacional "Free on Board", por lo tanto no se puede exigir que el negocio jurídico comercial de venta a exportación esté necesariamente respaldado por un contrato escrito para que pueda operar la condición comercial FOB como pretende la administración tributaria, peor aún si el valor FOB de exportación se determinó con base en la Ley del mineral para el cálculo del peso concentrado del metal a la fecha de exportación, extremos verificados en sede administrativa y los papeles de trabajo de la administración tributaria, incluyendo la constatación del cumplimiento del plazo de 180 días para la exportación y que no se hayan solicitado valores por el mismo periodo; por consiguiente, fue demostrado en sede administrativa que la empresa EMIRSA cumplió con todos los requisitos legales para la solicitud de devolución impositiva del caso de autos, por lo que no existe respaldo legal alguno para las alegaciones de la demanda contenciosa administrativa, respecto de que se hubiera solicitado anticipadamente la devolución impositiva, aspecto incoherente ya que el contribuyente puede realizarla desde el primer día hábil siguiente al mes que efectuó la exportación hasta el plazo señalado de 180 días, además que la factura comercial y demás documentos presentados por EMIRSA respaldan el hecho de que la mencionada empresa realiza sus exportaciones a precio fijo y no a consignación, como subjetivamente expresa la administración tributaria, ya que los pagos realizados al comprador Newmont Mining Corporation, corresponde a los montos consignados al valor FOB de las declaraciones únicas de exportaciones y no un precio condicionado a consignaciones, por este motivo la factura de exportación de EMIRSA consigna un monto fijo no sujeto a modificaciones y por lo tanto a suplantaciones de documentos posteriores.

En mérito a lo expuesto, no tiene sustento legal lo alegado por la administración tributaria respecto del segundo punto de controversia, considerando que la verdad material y la realidad económica de los hechos más bien corresponde a los distintos respaldos presentados por EMIRSA en cumplimiento de los requisitos legales exigidos para efectuar la solicitud de devolución impositiva del caso de autos.

3.- Sobre el principio de realidad de los hechos económicos.

El principio de realidad de los hechos económicos tiene respaldo legal en el art. 8 del Cód. Trib., que en síntesis dispone que: "...cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas tengan en el ámbito civil u otro", mediante este principio se entiende que el sujeto pasivo no puede omitir cumplir con sus obligaciones tributarias respaldándose en términos, formas y condiciones reguladas por otras ramas del derecho, cuando éstas son manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, en este sentido los exportadores rigen sus exportaciones de acuerdo a los Incoterms (términos internacionales de comercio) aplicables para determinar las responsabilidades entre el comprador y el vendedor, por ello, se concluye que corresponde diferenciar ambos momentos; así se tiene que efectivamente, la exportación definitiva; es decir, la salida de mercancías del territorio aduanero para que permanezcan fuera del país en forma definitiva, no son sujetas al pago de impuestos, y se formaliza con la presentación de la documentación correspondiente; sin embargo, se perfecciona con la efectiva entrega de los bienes exportados en el país de destino, lo cual a su vez, da nacimiento al hecho generador que permite la devolución de los impuestos y gravámenes cancelados por el exportador en territorio boliviano, al adquirir los bienes para exportación o para producirlos.

En consecuencia, lo aseverado por la entidad demandante, no resulta evidente considerando, que en materia tributaria rige el principio de la realidad de los hechos económicos, instaurado como mecanismo conjunto a la aplicación de las normas tributarias, para descubrir tanto el contenido y fin de las normas tributarias, contrastándolos con las formas jurídicas adoptadas por los sujetos pasivos en determinadas operaciones comerciales o civiles, debiendo en la persecución de la verdad y con criterio de justicia, prescindir de las formas manifiestamente apropiadas o atípicas a la realidad económicas de los hechos gravados, tanto a favor del fisco como del contribuyente.

Por lo manifestado, es preciso comprender el acto de surgimiento de una empresa, con registro comercial independiente, elemento que hace que surja una persona jurídica conformada por determinadas personas, mismas que se asocian con fines comerciales comunes, a partir de su nacimiento y consolidación legal, es una persona jurídica distinta a los socios que la conforman, sociedad que goza de la protección jurídica del estado, de acuerdo al Código de Comercio, que también asume de forma independiente sus responsabilidades, por tanto el argumento alegado por la administración tributaria acerca de la verdadera actividad de EMIRSA, al proveer a la refinadora del exterior Valcambi S.A., la materia prima para su procesamiento y posterior comercialización al consumidor final, momento en el cual recién obtendría sus utilidades, cae en una apreciación eminentemente subjetiva sin respaldo probatorio alguno, ya que como se mencionó anteriormente son personas jurídicas distintas a pesar de que tengan propietarios en común, realizan sus actividades independientemente y tienen registros comerciales y tributarios diferentes, no siendo las normas que regulan estos extremos manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica, sino más bien necesarias e integradoras del sistema regulatorio económico y tributario de Bolivia; entonces, lo alegado por la administración tributaria, respecto del tercer punto de controversia, es manifiestamente improbadado, ya que la actividad exportadora de EMIRSA se encuentra respaldada documentalmente respecto a la venta de minerales en bruto y el pago fijo realizado en valor FOB de exportación, no pudiéndose desconocer la realidad reflejada por los documentos presentados en sede administrativa.

VI. Conclusión.

En definitiva, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la resolución de recurso jerárquico, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho;

máxime si lo afirmado en la demanda no desvirtúa los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, habiendo este tribunal emitido similar razonamiento en la Sentencia N° 231/2016 de 14 de junio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 25 a 32 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2136/2012 de 28 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el magistrado Jorge Isaac von Bornes Méndez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



410

**Administración Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Aduana Nacional Interior Cochabamba contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2254/13 de 23 de diciembre de 2013.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 211 a 219, interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el memorial de réplica de fs. 340 a 344; réplica de fs. 352 a 354 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 16 de febrero de 2013 fue intervenido por el COA, el vehículo conducido por Aldo Gutiérrez, en la localidad Locotal del departamento de Cochabamba y habiéndose presumido el ilícito de contrabando, se procedió al comiso preventivo de la mercancía que fue depositada en el recinto aduanero ALBO, procediendo luego a la emisión del Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C-0133/2013 para el caso denominado "Mala Pata I".

Que el 18 de marzo de 2013 fue emitida la Resolución Administrativa AN-GRCGR-CBBCI196/2013 que resuelve declarar probado en parte el Contrabando Contravencional, disponiendo la devolución de la mercancía amparada y el comiso definitivo de la mercancía no amparada del ítem 1.

Que Evelin Carla Escobar Sanabria en representación de la Empresa Bellcos Bolivia S.A., interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI-196/2013 y el 9 de agosto de 2013 la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0359/2013 revocando parcialmente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI-196/2013 y el 9 de agosto de 2013 y una vez interpuesto el recurso jerárquico, fue emitida la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2254/2013 que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0359/2013.

II.1. Respecto a la aplicabilidad del término de la distancia señala que es un argumento nuevo que no fue señalado por el demandante ante la AIT, motivo por el cual no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda, ya que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio fijando con claridad la razón de su impugnación para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de los fundamentos planteados

en el recurso jerárquico, en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión; por lo que no cabe efectuar mayor consideración, al ser aspectos impertinentes e inoportunos, en resguardo del principio de congruencia que debe regir en justicia tributaria, más aun si se considera que dichos puntos no fueron impugnados en recurso de alzada y jerárquico observados el alzada. Sobre el particular menciona la S.C. N° 0228/2013 de 2 de julio de 2013 mediante la cual se estableció que aquellos puntos que no fueron planteados oportunamente como agravio, se tienen como actos consentidos libre y espontáneamente, habiendo renunciado el demandante al ejercicio de impugnar estos hechos.

Que la solicitud efectuada por la parte actora, para que se tome en cuenta su situación especial en virtud al art. 146 del Cód. Pdto. Civ., con la finalidad de que se eviten vulneraciones al derecho a la defensa y debido proceso, debe observarse que el criterio de igualdad que introduce dicha disposición a objeto de garantizar los derechos de las partes se basa en un criterio de igualdad destinado a garantizar los derechos de las partes, asumiendo un criterio de distancia medida en km y se aplicará cuando existiera una distancia mínima de 200 km o fracción no inferior a 100; extremo que permite establecer que no se advierte que la distancia aludida por la administración aduanera implique un retraso justificable para la presentación del recurso jerárquico, motivo por el cual debió plantearse el recurso en el plazo perentorio de 20 días improrrogables para interponer el recurso de alzada computables a partir del día siguiente administrativo de la notificación con la resolución de recurso de alzada, suscitada el 14 de agosto de 2013, hasta el 3 de septiembre de 2013, evidenciándose que el recurso jerárquico fue interpuesto el 4 de septiembre de 2013, es decir, fuera del plazo legal, implicando ello que no existe vulneración del derecho a la igualdad y al debido proceso, toda vez que no se cumplen los presupuestos del art. 146 de la citada norma, invocado por el recurrente, correspondiendo a esta instancia jerárquica anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 11 de septiembre de 2013, debiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria rechazar el recurso jerárquico en aplicación de los arts. 144, 198-IV y 206 de la L. N° 2492, debiendo tenerse presente que los argumentos de la demanda interpuesta en el caso de autos, no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expuestos por la AGIT y cita como jurisprudencia la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

II.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2254/2013 de 23 de diciembre.

III. De la problemática planteada.

Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de errónea aplicación de la norma tributaria y vulneración de principios y derechos constitucionales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar lo siguiente:

Si la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de anular obrados hasta la admisión del recurso jerárquico, fue inadecuada lesiva a los intereses y objetivos de la administración aduanera.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes procesales remitidos a esta instancia judicial, informan lo siguiente:

De fs. 1 a 9 de antecedentes, cursa la Resolución Administrativa N° AN-GRCGR-CBBCI N° 196/2013 de 18 de marzo, Acta de Intervención COA-RCBA-C-0133/13 Operativo "Mala Pata I", que resuelve declarar probado en parte el contrabando contravencional atribuido a Aldo Gutiérrez, Alexis Vinicio Arano Pedraza y Evelin Carla Escobar Sanabria, por mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C-133/13, disponiendo la devolución de la mercancía amparada, descrita en el Acta de Entrega e Inventario de la Mercancía Decomisada de 20 de febrero de 2013 y el Informe Técnico AN-CBBCI-SPCCR-187/2013.

Posteriormente, de fs. 14 a 16 fue interpuesto el recurso de alzada por Evelin Carla Escobar Sanabria en representación de "Bellcos Bolivia S.A.", respondido mediante memorial de fs. 62 a 66 por la Dirección Regional de la Autoridad de Impugnación Tributaria quien niega el recurso confirmado en todas sus partes la Resolución Administrativa N° AN-GRCGR-CBBCI N° 196/2013 de 18 de marzo, señalando no ser evidente que deba aplicarse un criterio técnico más abierto que la sola búsqueda de códigos y números de ítems como argumentó la recurrente.

De fs. 86 a 87 cursa Acta de Audiencia Pública de Inspección Ocular, de fs. 95 a 100 cursa Informe Pericial sobre documentación que ampara la legal importación de mercancías comisadas; de fs. 104 a 110 cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT-CBA/ITJ/0359/2013 de 29 de julio que recomienda revocar parcialmente la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI N° 196/2013 de 18 de marzo, con el argumento de que corresponde la devolución de la mercancía descrita en el Ítem 1 del Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C-0133/2013 de 25 de febrero.

De fs. 11 a fs. 118 cursa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0359/2013 de 9 de agosto que resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° AN-GRCGR-CBBCI N° 196/2013 de 18 de marzo, disponiendo la devolución del ítem 1 de la mercancía comisada descrita en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C-0133/2013 de 25 de febrero.

De fs. 130 a 133 cursa memorial de interposición de recurso jerárquico que solicita revocar totalmente la resolución de recurso de alzada, a fs. 119-120 cursan notificaciones a Bellcos Bolivia S.A. y a la Administración de Aduana de la Aduana Nacional respetivamente, con la resolución de alzada antes señalada; a fs. 134 cursa Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 11 de septiembre de 2013 que admite el

recurso jerárquico presentado el 4 de septiembre de 2013 por Vania Milenka Muñoz Gamarra; de fs. 148 a 156 cursa el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-2254/2013 de 20 de diciembre que recomienda anular actuados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico para rechazar la interposición del mismo por haber sido presentado fuera de plazo y de fs. 157 a 164 cursa la resolución de recurso jerárquico que resuelve anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0359/2013 de 9 de agosto, rechazando el recurso jerárquico interpuesto por la administración aduanera por encontrarse fuera de plazo.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- La revisión de antecedentes administrativos, permite concluir que una vez emitida la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0359/2013 de 9 de agosto, notificada a la Administración de Aduana el 14 de agosto de 2013 como permite establecer la diligencia que cursa a fs. 120 de obrados, misma que resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa N° AN-GRCGR-CBBCI N° 196/2013 de 18 de marzo, con la finalidad de disponer la devolución del ítem 1 de la mercancía comisada descrita en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C-0133/2013 de 25 de febrero, fue interpuesto el recurso jerárquico mediante memorial presentado ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, el 4 de septiembre de 2013, como permite corroborar el cargo de fs. 130 de obrados, es decir después de 20 días de haber sido notificado con el recurso de alzada, contraviniendo lo dispuesto por el art. 144 de la L. N° 2492 que otorga en plazo de 20 días improrrogables para la interposición del recurso de alzada, como señala la S.C. N° 1303/2011-R de 26 de septiembre de 2011 que a la letra dice: "Por su parte, el art. 144 del CTB prevé como segunda instancia de impugnación, el recurso jerárquico que será interpuesto por quien considere que la resolución que resuelve el recurso de alzada lesione sus derechos, ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió el recurso de alzada, dentro del plazo de veinte días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva resolución."

Que en el caso de autos, el plazo para interponer el recurso jerárquico, computable a partir de la notificación con la resolución del recurso de alzada que se produjo el 14 de agosto, venció el 3 de septiembre de 2013, extremo que no fue observado por la parte recurrente quien interpuso su recurso jerárquico el 4 de septiembre de 2013, es decir, fuera del término previsto por la norma antes especificada.

Que por otra parte, en lo que respecta a la ampliación de plazo en razón de la distancia a que hizo referencia la parte actora con la pretensión de favorecerse del mencionado beneficio para la interposición del recurso jerárquico, en el caso de autos no se evidenció que hubiese existido la distancia requerida al efecto señalado, entre las oficinas de la Administración Aduanera y las de la ARIT Cochabamba, puesto que la parte actora no acreditó ese extremo en sede administrativa, con la finalidad de acogerse a lo dispuesto en el art. 146 del Cód. Pdto. Civ. que a la letra señala: " Para toda diligencia que debiera practicarse fuera del asiento del juzgado o tribunal, pero dentro de la República, se ampliarán los plazos fijados por este código a razón de un día por cada doscientos kilómetros o cada fracción que no baje de cien, siempre que exista transporte aéreo, ferroviario o de carretera. Si no hubiere estos servicios la ampliación será de un día por cada sesenta kilómetros"; máxime si se considera que en el proceso civil la carga de la prueba se establece en el interés de las partes, para demostrar sus afirmaciones.

VI. Conclusiones.

Lo relacionado precedentemente, permite concluir que no concurre infracción alguna de procedimiento en que hubiese incurrido la parte demandada en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 211 a 219 vta., interpuesta por la Aduana Nacional Interior Cochabamba contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; debiendo en consecuencia, mantenerse firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2254/2013 de 23 de diciembre de 2013.

No suscribe el magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



411

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 2269/2013 de 30 de diciembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera en representación de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 15 a 19, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 26 a 31; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que al haberse advertido la falta de presentación de declaraciones juradas por el impuestos a las utilidades de las empresas (IUE), correspondientes al periodo 12/2008, la administración tributaria en el marco de sus competencias, procedió a determinar la base imponible, usando el método de la base presunta y tomando como base promedio para el cálculo del impuesto, declaraciones juradas anteriores con similares características, lo cual derivó en la emisión de la Vista de Cargo N° 2034275722 de 3 de diciembre de 2012, notificada en la misma fecha, por un importe de Bs 7467, intimado la presentación de la declaración jurada extrañada, en virtud al art. 97 del Cód. Trib. o presente descargos de acuerdo al art. 98 del mismo cuerpo legal; pero el contribuyente no presentó descargos que desvirtúen la pretensión, en virtud a ello fue emitida la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D./00489/2013 de 05 de junio de 2013, determinando una deuda tributaria Bs 7590.

Que el mencionado acto administrativo fue objeto de recurso de alzada y resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1032/2013 de 14 de octubre de 2013, revocando en su totalidad la resolución determinativa impugnada; una vez presentado el recurso jerárquico por la administración tributaria, contra la resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1032/2013 de 14 de octubre, misma que una vez pronunciada s motivo de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de derecho de la demanda.

Refiere que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2269/2013 de 30 de diciembre que se refirió al hecho de haberse probado el registro de la actividad secundaria y el lapso en el que estuvo de alta la obligación del Impuesto a las Utilidades de la Empresas Formulario 500, desvirtuando lo incongruentemente fundamentado e inadecuadamente valorado en la resolución de recurso jerárquico, lo cual se evidencia por el reporte del padrón de contribuyentes, emitido por el Sistema Sirat, que tiene plena fuerza probatoria en virtud a lo señalado por el art. 7 del D.S. N° 27310, prueba que fue reconocida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, ocasionando perjuicio a la administración tributaria.

Que hubo inadecuada aplicación del art. 69 de la L. N° 2492 que habla de la presunción a favor del sujeto pasivo, puesto que la administración tributaria demostró documentalmente que el contribuyente tuvo la obligación de presentar la declaración jurada mediante Formulario IUE 500, toda que esta obligación estuvo de alta por el lapso de medio mes, tiempo por el cual el contribuyente se hallaba obligado a cumplir con las obligaciones formales y materiales, y que al no presentar el Formulario 500 por el periodo fiscal 12/2008 durante el alta de la respectiva obligación, es decir desde el 14/02/2008 hasta el 29/02/2008, como fue probado mediante documento electrónico que fue firmado y sellado por un usuario autorizado, surte sus efectos jurídicos conforme al art. 77 de la L. N° 2492 y art. 7 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Indica que debió aplicarse la presunción de legalidad y buena fe de las actuaciones tributarias puesto que sus actos se apegaron a la ley, actuando en base a la documentación obtenida sin ayuda del contribuyente ya que este no aportó con ningún elemento en la fase de determinación, lo cual no fue considerado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, quien contrariamente y a pesar de haberse demostrado la existencia de incumplimiento formal y material, otorga la presunción a favor del contribuyente.

Que por otra parte, la administración tributaria revisó los sistemas con los que cuenta, evidenciándose la falta de presentación del Formulario 500 correspondiente al Impuesto a las utilidades de las empresas al que estaba obligado, por lo que sus actos son legítimos.

Refiere también que la fundamentación en un elemento esencial que debe contener toda resolución, la cual no forma parte de la resolución impugnada, ya que solamente hace referencia a la presunción a favor del sujeto pasivo con relación a la obligación de presentar el Formulario 500 por el IUE del periodo 12/2008, dejando así de valorar adecuadamente la prueba.

I.3. Petitorio.

En función lo expuesto precedentemente, solicita se declare probada la demanda, declarando al revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/2269/2013 de 30 de diciembre, declarando firme y subsistente la R.D. N° 00489/2013 de 5 de junio, en su totalidad.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs.26 a fs. 31, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que la administración tributaria debió probar que el contribuyente fue quien declaró la actividad de venta al por menor de artefactos y otros, a cuyo efecto debió presentar el formulario de registro y/o empadronamiento, con la finalidad de evidenciar dicho aspecto, lo cual no ocurrió, además de no haber presentado documentos o información que demuestren que durante el lapso de 15 días en que estuvo de alta el IUE Formulario 500, el sujeto pasivo hubiese efectuado actividades que permitan considerar que tenía la obligación de presentar y pagar el monto correspondiente al Formulario 500; en ese sentido se advierte que si bien se demostró el efectivo registro de la actividad secundaria, más no se demostró que el sujeto pasivo hubiese declarado o solicitado dicho registro, además de haberse demostrado que hubo un lapso aproximado de 15 días en los que estuvo de alta la obligación del IUE Formulario 500, sin embargo, en ese periodo de tiempo no se demostró la efectiva realización de actividades con relación a dicha obligación.

Refiere que no se puso en duda la plena validez probatoria del reporte de consulta de padrón emitido por el SIN, sino que se afirmó que el mismo merece fe probatoria, de conformidad a los art. 77-II de la L. N° 2492 y 7 del D.S. N° 27310.

En cuanto se refiere al hecho de que no debió valorarse la prueba presentada pro el sujeto pasivo, se tiene que si bien dichos documentos no fueron presentados en el plazo previsto en el art. 98 de la L. N° 2492, se trataba de documentación que era de pleno conocimiento de la administración tributaria y consecuentemente la misma no observó ni desconoció esta prueba, por lo que no corresponde que dicha documentación sea presentada en los términos previstos en los arts. 87-2 y 3 y 97 de la citada L. N° 2492, como erróneamente pretende la administración tributaria.

Que la administración tributaria no probó por un parte, que el sujeto pasivo fue quien declaró la actividad de venta al por menor de artefactos y otros, ni presentó documentos o información que demuestren que durante el lapso aproximando de 15 días en que estuvo de alta el IUE Formulario 500, el sujeto pasivo hubiese efectuado actividades que permitan considerar que tenía la obligación de presentar y pagar el IUE, por lo que se advierte que ante la duda generada, se aplicó correctamente la presunción en favor del sujeto pasivo o contribuyente y aclara que según los art. 28-b) de la L. N° 1178 y 65 del CTB, se refiere a la presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria, presunción que en el proceso de impugnación seguido ante la ARIT y la AGIT, quedó completamente desvirtuada en los puntos que ameritaron la decisión de revocar la resolución determinativa emitida por la administración tributaria.

Manifiesta que respecto a la motivación que debe contener toda resolución, de la revisión de la resolución jerárquica se puede evidenciar que esta se refiere a las razones y criterios jurídicos que fundamentaron sus decisión, además de que la resolución impugnada no trata únicamente de la presunción en favor del sujeto pasivo como arguye la administración tributaria, sino que ante la falta documentos o información por parte de la administración tributaria, que demuestren que la inscripción de la segunda actividad fue solicitada por el sujeto pasivo y que durante el periodo de alta del IUE Formulario 500 el sujeto pasivo hubiese efectuado actividades de venta y/o comerciales que hubieran determinado su obligación de presentar y pagar el IUE, se aplicó esa la presunción en favor del sujeto pasivo.

Refiere que no fue negado el valor probatorio del reporte del padrón de contribuyentes, pero reitera que no se demostró que el sujeto pasivo hubiese solicitado la inscripción de la segunda actividad.

Señala que existe doctrina tributara contenida en la STG-RJ-004/2006 y jurisprudencia constitucional contenida en la Resolución N° 0672/2013-R de 03 de junio de 2013 que hace referencia a la motivación de las resoluciones y argumenta que lo referido por la parte actora no resulta ser evidente, puesto que la resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2269/2013 de 30 de diciembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la relación de antecedentes administrativos se tiene que en el anexo 1, a fs. 1 y 2 cursa la R.D. N° 00489/2013 de 05 de junio que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago por la falta de presentación de la declaración jurada del IUE por el periodo diciembre de 2008; una vez interpuesto el recurso de alzada, de fs. 51 a 57 se emitió el Informe Técnico Jurídico ARIT-LPZ-1032/2013 de 10 de octubre que recomendó revocar totalmente la resolución determinativa antes especificada, dejando sin efecto legal la deuda tributaria fijada en la misma; de fs. 58 a 65 cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1032/2013 de 14 de octubre que revocó la R.D. N° 00489/2013 de 05 de junio, dejando sin efecto legal la deuda tributaria por el IUE relativo al periodo fiscal diciembre de 2008 que motivo la interposición del recurso jerárquico mediante memorial que cursa de fs. 69 a 74, en virtud al cual se emitió el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-2269/2013 de 27 de diciembre que recomendó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1032/2013 de 14 de octubre.

En el anexo 2, cursa a fs. 1 la Vista de Cargo N° de Orden 2034275722 de 3 de diciembre de 2012, y consulta de padrón que permite evidenciar la inscripción del contribuyente en el SIN con dos actividades, una principal consistente en mantenimiento reparación de maquinaria de oficina y contabilidad entre otros, la cual da lugar a la presentación del Formulario 510, y una actividad secundaria por la venta al por menor

de aparatos, artículos y equipos domésticos que da lugar a la presentación del formulario del IUE, misma que fue dada de baja el 29 de febrero de 2008.

IV. De la problemática plateada.

Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

Consecuentemente, al existir denuncia de errónea aplicación de la norma tributaria y vulneración de principios y derechos constitucionales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar lo siguientes aspectos:

1.- Determinar si el sujeto pasivo tenía la obligación de presentar y pagar el IUE Formulario 500 y si en el caso de autos, hubo inadecuada aplicación del art. 69 de la L. N° 2492 con relación a la presunción efectuada en favor del sujeto pasivo.

2.- Determinar si existió insuficiente motivación en la resolución impugnada.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria.

En ese marco, de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

1.- Con relación a la obligación de presentar y pagar el IUE Formulario 500 pro el sujeto pasivo, que fue determinada por la administración tributaria, del Reporte de Consulta de Padrón se evidencia que el 14 de febrero de 2008 se inscribió el contribuyente en el SIN con dos actividades, una principal que corresponde a mantenimiento reparación de maquinaria de oficina y contabilidad, entre otros, que da lugar a la presentación del Formulario 510, y una actividad secundaria por la venta al por menor de aparatos, artículos y equipos domésticos que da lugar a la presentación del Formulario del IUE, actividad que fue dada de baja el 29 de febrero de 2008, no constando en antecedentes prueba alguna que permita corroborar que el sujeto pasivo o contribuyente hubiese registrado la segunda actividad, extremo que no fue demostrado por la administración tributaria, dejando de cumplir su obligación de probar lo aseverado con relación al hecho de que el sujeto pasivo, en el lapso aproximado de 15 días, hubiese efectuado actividades de venta y/o comerciales que determinen la obligación de presentar el Formulario 500, puesto que corresponde a la parte actora el extremo de probar los hechos constitutivos de su derecho.

Lo relacionado implica la existencia de duda respecto al hecho de que fue el sujeto pasivo quien de forma voluntaria registró como actividad la venta al por menor de artefactos y otros; correspondiendo como lógica consecuencia, aplicar lo dispuesto por el art. 69 de la L. N° 2492 respecto a la presunción en favor del sujeto pasivo, máxime si se considera que en cuanto a la obligación del IUE-500, este fue dado de alta el 14 de febrero de 2008 y de baja el 29 de febrero de 2008, lo cual permite concluir fehacientemente que el sujeto pasivo no tenía la obligación de presentar el Formulario 500 correspondiente al IUE periodo del periodo diciembre de 2008.

2.- De la lectura de la resolución impugnada por la parte actora, se evidencia que la misma cumple con la respectiva motivación que debe contener toda resolución, puesto a más de exponer con claridad y precisión los motivos que sustentan la decisión asumida en la misma, acompaña la carga argumentativa con la debida cita de leyes y normas que rigen la materia, lo cual permitió concluir fehacientemente que el sujeto pasivo no tenía la obligación de presentar el Formulario 500 correspondiente al IUE por el periodo diciembre de 2008, por corresponder la aplicación del art. 69 de la L. N° 2492 respecto a la presunción en favor de éste.

Sobre el particular, la uniforme jurisprudencia contenida en la Sentencia Constitucional 1588/2011-R de 11 de octubre, establece que a través de la S.C. N° 1365/2005-R de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional aclaró los alcances del debido proceso y la exigencia referida a la necesidad de fundamentar y motivar las resoluciones, así señaló: "...es necesario recordar que la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió".

Que de la misma forma, la S.C. N° 0871/2010-R de 10 de agosto, señaló que debe existir una estricta vinculación entre la valoración de la prueba y la motivación y fundamentación de toda resolución administrativa o jurisdiccional al señalar: "Finalmente, en coherencia con la argumentación desarrollada (...) y en cuanto al segundo supuesto descrito supra; es decir, en lo relativo a la conducta omisiva de la autoridad jurisdiccional o administrativa en lo referente a su facultad de valoración probatoria, debe señalarse que existe una estricta vinculación entre la omisión valorativa de prueba y la violación al derecho a la motivación de toda resolución jurisdiccional o administrativa, ya que tal como se

señaló, entre los requisitos que debe tener toda decisión para garantizar el derecho a la motivación, se encuentra la descripción individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, la valoración de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, la asignación de un valor probatorio específico y la determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado, en consecuencia, queda claro que la omisión valorativa de prueba, vulnera de manera directa el derecho de motivación como elemento configurativo del debido proceso".

Por su parte, S.C. N° 2227/2010-R, señala: " Es imperante además precisar que toda resolución ya sea jurisdiccional o administrativa, con la finalidad de garantizar el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso debe contener los siguientes aspectos a saber: a) Debe determinar con claridad los hechos atribuidos a las partes procesales, b) Debe contener una exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes, c) Debe describir de manera expresa los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto, d) Debe describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, e) Debe valorar de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada, f) Debe determinar el nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado".

Del análisis precedente, habiendo éste tribunal de justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad de los actos realizados en sede administrativa, establece la inexistencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, en que hubiese incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6° de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 26 a 31 y en su mérito subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2269/2013 de 30 de diciembre.

No suscriben los magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



412

**Gerencia Grandes Contribuyentes de Santa Cruz
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Grandes Contribuyentes de Santa Cruz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 31 a 38 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos Enrique Martín Trujillo en calidad de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 62 a 68, la réplica de fs. 71 a 75, dúplica de fs. 118-119 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

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

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0072/14 de 20 de enero, es atentatoria a los intereses de la administración tributaria, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realiza una interpretación errada de la normativa tributaria al anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0076/13 de 28 de octubre de 2013 dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, misma que confirmó las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18/0992/12, 18/0993/12, 18/0994/12, 18/0995/12, 18/0996/12, 18/0997/12, 18/0998/12, 18/0999/12, 18/1000/12, 18/1001/12, todas de 26 de diciembre de 2012, en virtud a lo cual en contribuyente interpuesto recurso jerárquico, cuyo impugnación se pretende en el caso de autos.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

Señala que el art. 94, parág. II del Cód. Trib. indica que la deuda tributaria determinada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación previa, cuando la administrativa tributaria compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial y que el art. 27 del D.S. N° 27310 establece que cuando se presente una rectificatoria a favor del fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término, originará una multa por incumplimiento a deberes formales y si la rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley, como ocurriría en el caso presente.

Indica que el art. 47 del Cód. Trib., establece que la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, que está constituida por tributo omitido, y las multas cuando sean pertinentes, expresadas en unidades de fomento a la vivienda y los intereses.

Que el art. 13, parág. II inc. a) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10/0037/07, establece que si la deuda tributaria se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación del proceso sancionador o el proveído que dé inicio a la ejecución tributaria, y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionadora, la sanción alcanzará al veinte por ciento del tributo omitido expresado en UFV's.

Indica que el contribuyente, en más de dos oportunidades realizó rectificatorias a favor del fisco, generando la multa por incumplimiento a deberes formales que forma parte de la deuda tributaria y que presentó declaraciones juradas del IT por los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, y diciembre de 2008, mediante las cuales se auto determinó un saldo no pagado a favor del fisco, constituyéndose de ese modo en títulos de ejecución tributaria, de conformidad al art. 108 núm. 69 del Cód. Trib.

Manifiesta que el 30 de julio de 2012, la administración tributaria notificó al citado contribuyente con los proveídos de ejecución tributaria, comunicándole el inicio de la ejecución tributaria de los títulos de ejecución, de conformidad con el art. 4 del D.S. N° 27874, otorgándole el plazo de 3 días para el pago respectivo, bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas; además de que el contribuyente a través de declaraciones juradas rectificatorias detalladas, incrementó el saldo a favor del fisco y de conformidad a lo establecido en el parág. I del art. 27 del D.S. N° 27310, los impuestos determinados y no declarados en término, originaron la multa de aplicación directa por incumplimiento a deberes formales, establecida en el parág. II del art. 162 del Cód. Trib. y en el sub numeral 2.2 del anexo de la Resolución Normativa de Directorio N° 10/0037/07, por cada declaración jurada rectificatoria que asciende a 400 UFV's, y son parte de la deuda tributaria, sin que medie acto alguno de la administración tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención tributaria o al haber sido detectada la misma.

Que si bien, es cierto que existe una diferencia entre monto determinado por el sujeto pasivo y el monto consignado en los proveídos de inicio de ejecución tributaria PIET's, documentos de origen de la sanción tributaria, no es menos cierto que la existencia de un saldo a favor del fisco, no pagado por concepto de impuestos y periodos en cuestión que generaron la emisión y posterior notificación de los citados PIET's, aspecto que no fue observado ante la administración tributaria, dentro del proceso de ejecución; más al contrario y no obstante dicho error, se advierte que la base del cálculo de la deuda tributaria dentro de los procesos de ejecución corresponde al saldo a favor del fisco, declarado por el contribuyente, no existiendo vulneración alguna que hubiese generado la nulidad de las actuaciones administrativas, más aun cuando estos procesos de ejecución están concluidos, como consta en el auto de conclusión.

Que la base de cálculo utilizada por la administración tributaria al inicio del sumario contravencional e imponer la sanción por omisión de pago, se encuentra sustentada correctamente sobre el saldo a favor del fisco, auto determinado en las declaraciones juradas y adecuado por el contribuyente, que corresponde al tributo omitido expresado en UFV's a la fecha de vencimiento, de conformidad al art. 165 del cód. Trib., por lo que no existe vicio alguno en el proceso sancionador.

Que el contribuyente debió efectuar la cancelación total de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la administración tributaria, es decir, de todos sus componentes, como ser tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la multa por incumplimiento a deberes formales, sin embargo, la cancelación fue efectuada el 27 de noviembre de 2012, en forma posterior a las acciones iniciadas por la administración tributaria adecuando su conducta a la omisión de pago prevista por el art. 165 del Cód. Trib. y 42 del D.S. N° 27310, por lo que mal puede alegar la Autoridad General de Impugnación Tributaria la vulneración del debido proceso y del derecho a la defensa, ya que la supuesta indefensión de que habría sido objeto el contribuyente, según la resolución impugnada, surge de la conducta contraventora de omisión de pago emergente de las auto declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el propio contribuyente, además de que el administrado conocía desde un principio el inicio del proceso sancionador, con los autos iniciales de sumario, señala también que no se violó el derecho a la defensa, puesto que el administrado fue notificado con cada uno de los actos administrativos emitidos por la administración tributaria, además de haber impugnado resoluciones sancionatorias dentro del plazo de ley. Señala también que la resolución jerárquica afirmó que se vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, debido a que no estableció de forma correcta la base de cálculo de la sanción de los autos iniciales sumarios contravencionales, puesto que se tomó como base el total del tributo declarado cuando correspondía considerar el tributo declarado no pagado, situación que consideró que conlleva los siguientes dos aspectos:

a) No se estableció de forma correcta la base del cálculo de la sanción de los autos iniciales, argumento sobre el que señaló que la AGIT basó todo su argumento en una forzada interpretación del art. 108-6) del C.T.B., y en contraposición a lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma disposición legal.

Añadió que el art. 47 del C.T.B., señala y refiere la composición de la deuda tributaria, detallando que incluye la multa, en este caso por la declaración rectificatoria presentada por el contribuyente. En ese mismo sentido, el art. 165 señala de forma puntual, que la sanción por la omisión de pago es una multa de 100% del monto calculado de la deuda tributaria, quedando claro que lo alegado por la AGIT, cae por su propio peso.

Apuntó que por otra parte, el art. 68-6 del C.T.B., reconoce el derecho del contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación mediante el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, normativa que fue cumplida porque el contribuyente tuvo conocimiento desde la notificación con los autos iniciales de sumario.

b) Se ocasionó indefensión al contribuyente. Fundamento que carece de veracidad porque no es posible argumentar la indefensión del contribuyente si la contravención exigida por la entidad recaudadora surge de la conducta contraventora de omisión de pago por parte del contribuyente emergente de las auto declaraciones juradas rectificatorias que presentó, por lo que surge la interrogante de cómo es posible aquello si la sanción emergió del análisis, revisión y verificación de las mismas declaraciones juradas.

Tampoco es posible pretender y sustentar la anulación dispuesta por la AGIT con un análisis completamente superficial del art. 108-6), si los arts. 47 y 165 del C.T.B., establecen de manera clara la se le calculó de la sanción, normativa que no se tomó en cuenta y menos fue valorada momento de emitir la resolución jerárquica.

c) Con referencia a la anulabilidad de los autos iniciales de sumario contravencional como las resoluciones sancionatorias

Citando el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, apuntó que los autos iniciales de sumario contravencional consignan los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113. Los actos alcanzaron su fin y fueron debidamente notificados, no existiendo nulidad específica en una norma expresa. No se ha dejado en indefensión al administrado, puesto que el contribuyente desde un inicio del proceso sancionador hasta su conclusión, conoció el desarrollo del procedimiento, en tal entendido, presentó documentación de descargo y conoció que la contravención surgió del pago posterior del total de la deuda tributaria, adecuando su conducta a la omisión de pago establecida en el art. 165 del C.T.B.

1.3 Petitorio.

Por lo expuesto solicita se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0072/14 de 20 de enero de 2014, manteniendo firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18/0992/12, 18/0993/12, 18/0994/12, 18/0995/12, 18/0996/12, 18/0097/12, 18/0999/12, 18/01000/12 y 18/01001/12.

11. De contestación a la demanda.

11.1. Fundamentos de la contestación a la demanda.

La parte demandada señala que resolvió anular obrados hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25/03530/12, 25/03540/12, 25/03541/12, 25/03542/12, 25/03543/12, 25/03544/L, 25/03545/12, 25/03546/12, 25/03547/12 y 25/03548/12, todas de 7 de noviembre de 2012, con la finalidad de que la administración tributaria emita nuevos autos iniciales de sumario contravencional, estableciendo la base del cálculo de la sanción, considerando el saldo deudor del tributo omitido, de conformidad al núm. 2 del art. 23 de la R.N.D. N° 10/0037/07, en función a lo dispuesto en el inc. c), parág. I del art.212 del C.T.B.

Que de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el sujeto pasivo presenta las declaraciones juradas del IT de enero, febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 que rectifica en diferentes ocasiones; es así que procedieron a verificar en cada uno de los procesos sancionadores impugnados, si se suscitara multas por incumplimientos de deberes formales y el momento en que fueron pagadas; consiguientemente, de acuerdo a los cuadros que contiene la resolución jerárquica, de advierte que el sujeto pasivo habría rectificado las declaraciones juradas originales del IT de los periodos (enero, febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 en diferentes ocasiones, incrementando sus ventas, servicios facturados y el impuesto determinado, para finalmente en las Declaraciones Juradas Rectificadoras, con Números de Orden 7934488466, 7934488472, 7934488475, 7934488478, 7934488488, 7934488490, 7934488492, 7934488494, 7934488496 y 7934488499 presentadas el 29 de agosto de 2011, mismas que presentan un rasgo común consistente en el hecho de que en la Casilla (Cód. 576) correspondiente al impuesto a pagar en efectivo, se registra el importe "0".

Que las rectificaciones efectuadas dan lugar a la imposición de una sanción directa, por incumplimiento a deberes formales, misma que forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a lo previsto en los arts. 47 de la L. N° 2492; 8 y 27 parág. I del D.S. N° 27310 y 13 inc. a) y 4 núm., 1 de la R.N.D. N° 10/0037/07, normativa que establece que la deuda tributaria se conforma por tributo omitido e intereses y que las sanciones por incumplimiento de deberes formales son de aplicación directa, y forman parte de la deuda tributaria al día siguiente de cometida la contravención.

Que la deuda tributaria por el IT de los periodos enero, febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 está conformada por el tributo omitido, intereses y multas por incumplimiento de deberes formales, por lo que a fin de determinar si correspondía el arrepentimiento eficaz o la reducción de sanción debe verificarse el momento en que la deuda tributaria fue pagada totalmente o si existe saldo no pagado; en cuyo entendido se evidenció que el sujeto pasivo mediante boletas de pago presentadas el 30 de julio de 2012, efectuó el pago del impuesto determinado en las declaraciones juradas presentadas el 29 de agosto de 2011, además del mantenimiento de valor e intereses moratorios, sin embargo, dichos pagos no incluyen la multa por incumplimiento de deberes formales generada de forma

directa por el incremento del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias, que fue cancelado el 27 de noviembre de 2012, como permiten evidenciar las boletas de depósito adjuntas al recurso de alzada, lo cual permite concluir que la deuda tributaria no sea pagada en su integridad el 30 de julio de 2012, es decir que no pagó la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de los PIET, por lo que el sujeto pasivo no podía beneficiarse con el arrepentimiento eficaz y extinguir la sanción por el ilícito de omisión de pago en base al tributo omitido declarado en las ya mencionadas declaraciones juradas, y añade que de conformidad al núm. 6, parág. I del art. 108 de la L. N° 2492, la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo que determine deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente, constituye título de ejecución tributaria, debiendo ser notificada a efectos de su ejecución tributaria, por el total declara no pagado o por el saldo de lo declarado que no fue pagado, de lo que se infiere que el saldo deudor es la parte del monto declarado por el sujeto pasivo, no pagado, y no así la multa por incumplimiento a deberes formales.

Que la administración tributaria, en la emisión de los PIET consignó un monto diferente al saldo definitivo a favor del fisco, distinto al consignado en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional, además que el proceso de ejecución tributaria iniciado con los PIET, concluyó con el reconocimiento de los pagos efectuados por el sujeto pasivo, sin causarle ningún perjuicio

II. 2.- Petitorio

Por lo expuesto solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0072/14 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsión de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se estableció lo siguiente: De fs. 19 a 22 del anexo 1 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0993/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda. al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1415/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 24-25 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional 25/03540/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda. por haber evidenciado lo señalado precedentemente.

De fs. 37 a 40 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0992/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda., al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1414/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 47-48 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03530/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por haber evidenciado tal extremo.

De fs., 56 a 40 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0994/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda., al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1416/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 47-48 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03541/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda. Por el extremo señalado precedentemente.

De fs. 76 la 79 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0995/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda. al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1417/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 81-82 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03542/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda. Por el extremo señalado precedentemente.

De fs. 96 a 99 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0996/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda. al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1418/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 101 a 102 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03543/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por la razón expuesta precedentemente.

De fs. 115 a 118 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0997/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda., al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1419/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 120-121 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03544/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por la razón expuesta precedentemente.

De fs. 134 a 137 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0998/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda. al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1420/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 139-140 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03545/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por el extremo precedentemente.

De fs. 154 a 157 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/0999/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda., al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el proveído de Ejecución Tributaria N° 1421/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 101 a 102 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03546/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por la razón expuesta.

De fs. 173 a 176 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/1000/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda., al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria, determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1422/12 en 30 de julio de 2012, su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 178-179 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03547/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por lo expuesto precedentemente.

De fs. 193 a 196 cursa la Resolución Sancionatoria N° 18/1000/12 de 26 de diciembre de 2012 que resuelve sancionar a Macro Fidalga Ltda., al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria, determinada por el mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1423/12 en 30 de julio de 2012, adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; de fs. 198-199 cursa Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25/03547/12 que resuelve iniciar sumario contravencional contra Macro Fidalga Ltda., por lo expuesto precedentemente.

Que una vez interpuesto el recurso de alzada y consiguiente tramitación del mismo, se emitió el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0259/13 de 24 de abril de 2013 que recomendó confirmar las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18/0992/12, 18/0993/12, 18/0994/12, 18/0995/12, 18/0996/12, 18/0997/12, 18/0999/12, 18/01000/12 y 18/01001/12 de 26 de diciembre de 2012, al no haber realizado el sujeto activo, el pago total de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la administración tributaria, sino más bien, cuando se habían iniciado las acciones para el cobro de la obligación tributaria.

De fs. 291 a 298 cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0259/13 de 26 de abril que confirmó las Resoluciones Sancionatorias N° 18/0992/12, 18/0993/12, 18/0994/12, 18/0995/12, 18/0996/12, 18/0997/12, 18/0999/12, 18/01000/12 y 18/01001/12 de 26 de diciembre de 2012 emitidas por la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de impuestos Nacionales por el hecho de que el contribuyente no cumplió con el pago de sus declaraciones juradas auto determinadas, dentro del plazo establecido para el IT de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Que una vez interpuesto el recurso jerárquico, fue emitido el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-1214/13 de 26 de julio que recomendó anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 259/13 de 26 de abril, al no haberse pronunciado sobre todos los puntos recurridos por el contribuyente y de fs. 382 a 390 cursa Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1214/13 de 29 de julio que anula la Resolución ARIT-SCZ/RA 0259 /13 de 26 de abril, hasta que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz emita una nueva, pronunciándose sobre todos los puntos impugnados por el contribuyente.

IV.- De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General Impugnación Tributaria de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25//03530/12; 25/03540/12; 25/03541/12; 25/03542/12; 25/03543/12; 25/03544/12; 25/03545/12; 25/03546/12, 25/03547/12 y 25/03548/12 de 7 de noviembre de 2012, inclusive, ordenando la emisión de similares actos administrativos en los que se establezca la base de cálculo de la sanción considera todo el saldo deudor del tributo omitido.

Al respecto consideró que los Autos Iniciales de Sumario Contravencional consignan los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113. Los actos alcanzaron su fin y fueron debidamente notificados por lo que no existe nulidad específica establecida en una norma expresa.

Señaló que tampoco es evidente que no se hubiera establecido correctamente la base de cálculo de la sanción en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (AISC) y que se efectuó una forzada interpretación del art. 108-6) del C.T.B., en contraposición a lo establecido por los arts. 47 y 165 o la misma disposición legal y que no es evidente, la vulneración del derecho del contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación mediante el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, porque el art. 68-6) del C.T.B., fue cumplido porque el contribuyente tuvo conocimiento desde la notificación con los autos iniciales de sumario.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la administración tributaria demandante al controvertir la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta los autos iniciales de sumario contravencional inclusive y ordenar se establezca la base de cálculo de la sanción considerando el saldo deudor del tributo omitido, señala que los autos iniciales sumario convencional, incluyen los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113, alcanzaron su fin por lo que no existe nulidad específica establecida en una norma expresa.

Sobre el particular, resulta necesario considerar que el art. 94-1 del C.T.B., establece que la determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo o tercero responsable es un acto de declaración a la administración tributaria, entidad que conforme al parág. II de la norma en análisis, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa cuando se compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial.

En cuanto a las declaraciones rectificatorias, el art. 27 del D.S. N° 27310 establece que cuando se presente una rectificatoria a favor del fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originara una multa por incumplimiento a los deberes formales y si la rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además, la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley. Por expresa previsión del art. 13-l-c) de la R.N.D. N° 10/00377 establece que si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la administración tributaria), del procedimiento sancionador o el proveído que de inicio a la ejecución tributaria (declaraciones juradas con inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido expresado en UFV's, como ha ocurrido en el caso de autos.

Establecido lo anterior, en el caso planteado, se tiene que evidentemente el contribuyente canceló la deuda tributaria sin incluir la multa por omisión de pago tipificada por el art. 160-3) del Cód. Trib., sancionada con multa equivalente al 100% del monto calculado para la deuda tributaria conforme señala el art. 165 de la misma norma tributaria, motivando la emisión de los 9 autos de inicio de sumario contravencional (uno por cada periodo), en los cuales la autoridad demandada, observó que en cuanto a la base del cálculo para la sanción correspondía que en los autos iniciales sumarios convencionales se consigne el "saldo definitivo a favor del fisco" consignado en las últimas Declaraciones rectificatorias de Bs 5.609.- Bs 3.875.- Bs 3568.- Bs 4.190.- Bs 11.784.- Bs 3.322.- Bs 3.381.- Bs. 2.789, Bs 3.246.- y Bs 5.587.- al ser el tributo declarado pero no pagado en su totalidad hasta antes del PIET y no Bs 110.896.- Bs. 118.535.- Bs 161.624.- Bs 129.489.- Bs 29.950.- Bs 139.649.- Bs. 146.773.- Bs 130.481.- Bs 131.386.- y Bs 228.374.- sin considerar los pagos parciales del tributo declarado.

En consecuencia, resulta evidente que existió error en la suma que fue tomada como base para el cálculo de la multa por incumplimiento de deberes formales. Al respecto el art. 168-I del C.T.B. precisa que siempre que la conducta no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la administración tributaria, mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, consecuentemente, se concluye que lo relevante en el auto de inicio de sumario contravencional es el acto u omisión atribuido, en el marco de la previsión contenida en los arts. 158 a 165 del C.T.B., y no el monto sobre el cual se debe calcular la multa que se imponga, en el caso la correspondiente a la contravención tributaria denominada omisión de pago, consistente en no pagar o pagar de menos la deuda tributaria.

Se concluye entonces, que la nulidad de obrados con reposición hasta los autos iniciales de sumario contravencional inclusive dispuesta no fue correcta, no está expresamente prevista en la ley y tampoco fue convincentemente fundamentada por la autoridad demandada, quien por una parte afirmó en su resolución jerárquica que evidentemente correspondía procesar por vía del sumario contravencional la conducta omisiva del contribuyente y por otra, determinó una nulidad inexistente cuando más bien, correspondía rectificar el monto de la deuda tributaria sobre el que debía imponerse la sanción en cada uno de los periodos fiscales objeto de procedimiento sancionatorio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda deducida por la administración tributaria, y en su mérito, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0072/14 de 20 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0776/13 de 28 de octubre de 2013, ordenándose la modificación de las sumas de las deudas tributarias correspondientes a los periodos febrero, marzo, abril, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, a efectos de la correcta liquidación de la multa por omisión de pago.

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

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por ser de voto disidente.

Relatora: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



413

Serafina Torrico Gonzáles c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 100, interpuesta por Serafina Torrico Gonzáles, impugnando las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0129/2014, 0130, 0131 y 0132, de 27 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 131 a 137, la réplica de fs. 174 a 177, la dúplica de fs. 181 a 182; los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demandante señala que se notificó el 3 de febrero de 2014, con las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0129/2014, 0130/2014, 0131/2014 y 0132/2014, de 27 de enero, las mismas que confirmaron las resoluciones determinativas de la Administración Tributaria Santa Cruz.

El fundamento principal tanto del recurso de alzada como el de jerárquico versó sobre los vicios en la notificación con las cuatro RR.DD. Nos. 17-0000291-13, 17-0000292-13, 17-0000293-13 y 17-0000294-13, todas de 28 de junio, emitidas por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, resoluciones que habrían sido notificadas el 29 de junio de 2013, quienes tenían que retornar al día siguiente para notificar con cédula.

Continúa señalando que la demandante es usuaria de Zona Franca Winner desde el año 2004, por lo tanto, exenta por ley del pago de los tributos IVA e IT, conforme disponen la disposición adicional primera, inc. b) de la L. N° 2493 y DD.SS. Nos. 27944 de 20 de diciembre de 2004 y 470 de 7 de abril de 2010, y al estar exenta del pago de estos tributos, se la puso en indefensión al haberle notificado en un día inhábil – domingo-, y que mediante Resolución Administrativa CITE: SIN/GDSC/DF/RA 138/2013 N° 2300003036, se hubiese autorizado días y horas extraordinarias para el ejercicio de las labores de los funcionarios del SIN; sin que a dicha notificación se acompañaran la autorización expresa que hace referencia la normativa, aspecto por el cual, le causaron indefensión, vulnerando su derecho a la defensa y congruencia, aspectos no considerados en alzada ni en jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó vulneración del derecho a la defensa, al debido proceso y a la defensa, al equivocar su apreciación y aplicación normativa del art. 83 del CTB y la Disposición Adicional Primera de la L. N° 2493, toda vez que la interpretación de la administración tributaria al pegar la notificación en un día inhábil, y pretender dar valides a dicho acto ilegal bajo el argumento de la posibilidad de habilitación de días y horas extraordinarias, incurrió en error toda vez que la misma se encuentra condicionada a una resolución en la cual se señalan los motivos fundados por parte de la autoridad administrativa, aspecto el cual nunca existió.

Asimismo señala que las resoluciones jerárquicas impugnadas, de manera ilegal confirmaron el recurso de alzada y mantuvieron firme y subsistente las cuatro resoluciones determinativas emitidas por la administración tributaria, vulnerando su derecho a la defensa, al debido proceso y presunción de inocencia, protegidos por la Carta Magna y normas internacionales, al pretender justificar una ilegal notificación, cuando la norma claramente estatuye la nulidad de las notificaciones que no se adecuen a la ley.

De igual manera acusa vulneración al principio de legalidad y la obligación de la administración pública para que sus actos sean válidos, toda vez que la notificación realizada es nula al no ajustarse a las formas establecidas, conforme el art. 83-II del CTB, así como no aplicar e interpretar la Disposición Adicional Primera de la L. N° 2493 y art. 37 del D.S. 27944, que reconocen la exención tributaria del IVA e IT a las operaciones realizadas por los usuarios de zona franca como es su caso; infringiendo también el derecho a la igualdad ante la ley, consagrado en los arts. 8-II y 14-I y II de la C.P.E., que ante la falta de uniformidad de los criterios resolutivos, supone un quebrantamiento del orden jurídico por atentar contra dicho principio, y en su caso específico notificarle en un día inhábil, además que las resoluciones determinativas, omitieron deliberadamente considerar e interpretar su derecho a la exención tributaria, que su persona es Usuaria de Zona Franca Winner y por lo tanto, exenta por ley del pago de tributos IVA e IT por la operaciones o ventas que realice, además de no aplicarse en su caso la dispensa reconocida por ley, más aún cuando por mandato del art. 178 de la C.P.E. y el art. 200-I del CTB, tiene la obligación de aplicar el principio de oficialidad o de verdad material, sobre la existencia o inexistencia de hechos imponderables y ponerla en indefensión al notificarle “ilegalmente sin cumplir los requisitos” en un día inhábil.

I.3. Petitorio.

En base a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda y en consecuencia, se revoque las resoluciones jerárquicas o en su defecto se anulen obrados con reposición hasta que se practique una nueva notificación inclusive y en consecuencia dejar nula y sin valor legal las cuatro resoluciones determinativas por no corresponder en derecho.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial que cursa de fs. 131 a 137, señalando que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Señala que la administración tributaria notificó dentro de plazo previsto en la R.D. N° 17-0000294-13 de 28 de junio, habiéndose cumplido a cabalidad con el procedimiento de notificación establecido en los arts. 85 de la L. N° 2492 y 19 de la L. N° 2341, toda vez que la diligencia de notificación cumplió el objetivo de poner en conocimiento del sujeto pasivo, la decisión de la administración tributaria, en el sentido que al no estar de acuerdo con ella pudo interponer oportunamente el recurso de alzada.

Que respecto a la indefensión acusada la misma no corresponde porque una persona que conoce del procedimiento que se sigue en su contra y pudo actuar en los mismos, en igual de condiciones, como en el presente caso; que se desestima la existencia de vicios de nulidad toda vez que la demanda interpuesta es copia fiel de las acciones de amparo interpuestas por Serafina Torrico Gonzales, cuyos argumentos son estrictamente basados en la nulidad de la notificación realizadas en días domingo, al tener conocimiento la AGIT de tres acciones de amparo, y que en una primera audiencia se determinó por auto constitucional Resolución N° 0022/2014 que no existió indefensión.

Con relación a la vulneración al derecho a la igualdad, indica que el ordenamiento jurídico mediante el art. 13 de la L. N° 2492, constituye un vínculo de carácter personal, es decir entre la Administración Tributaria y la persona que cumpla la condición de sujeto pasivo, asimismo en el recurso de alzada se ha pronunciado respecto a los vicios de notificación mediante cédula, haciendo uso de días y horas extraordinarias, debidamente autorizadas mediante R.A. N° 23-00003036-13; en consecuencia, en cuanto a las causales de anulación

expuestas por la contribuyente, el ordenamiento jurídico señala que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la Ley deben ocurrir los presupuestos previstos en el art. 36-II de la L. N° 2341, aplicables por supletoriedad en materia tributaria por mandato del art. 201 de la L. N° 2492, lo que no ocurrió en el presente caso.

Que al haber actuado la administración tributaria de manera igualitaria respecta a cada acto impugnado, se ratifican en los fundamentos de las resoluciones jerárquicas impugnadas.

II.1 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0129/2014, 0130, 0131 y 0132, de 27 de enero.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

- El 1 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó en forma personal a Serafina Torrico Gonzáles con las Ordenes de Fiscalización N° 0012OFE00187, 0012OFE00188, 0012OFE00189 y 0012OFE00190 7504, con alcance al impuesto al valor agregado e impuesto a las transacciones, de los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, solicitando a través de los Requerimientos Nos. 117762, 117763, 117764 y 117765, Form. 4003, anexo al Form. 7504, la presentación de documentación para los periodos observados.

- El 3 de octubre de 2012, la Administración Tributaria recepciona documentación de la contribuyente Serafina Torrico Gonzáles, consistente en todos los casos Nota de fecha 3 de octubre de 2012, fotocopia de cédula de identidad, fotocopia simple del certificado de inscripción régimen general, fotocopia simple del Formulario IUE, fotocopia simple de estados financieros venta en Zona Franca gestión 2008, fotocopias simples de facturas de venta en zona franca sin derecho a crédito fiscal (del número 17 al 64), y el 11 de enero y 27 de febrero de 2013, mediante notas de solicitud a la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, información y certificación de las importaciones realizadas por la contribuyente.

- El 25 de febrero de 2013 la AT solicito información a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, la remisión por parte de las entidades bancarias de información sobre préstamos y fotocopias de los extractos bancarios de Serafina Torrico por los periodos comprendidos entre enero a diciembre de 2008.

- Solicitaron a la concesionaria del Registro de Comercio FUNDEMPRESA, fotocopia de los estados financieros de la recurrente y el 16 de abril se solicitó fotocopias legalizadas de las pólizas de importación de la gestión 2008, a través a la agencia despachante de Aduana AMBORO SRL.

- El 19 y 25 de abril de 2013, emiten actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 60367, 60368, 60369, 60370, 60371, 60395, 60396, 60394, 60371 y 60396 por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, sancionado en cada una de las actas con una multa de 1.500 UFV.

- El 6 de mayo de 2013, la administración tributaria, emitió las Vistas de Cargo CITE: SINGDSCZ/DF/FE/VC/0127/2013, CITE: SINGDSCZ/DF/FE/VC/0129/2013, CITE: SINGDSCZ/DF/FE/VC/0130/2013 y CITE: SINGDSCZ/DF/FE/VC/0128/2013 notificada el 13 de mayo de 2013 otorgándole el plazo de 30 días a la demandante.

- EL 28 de junio de 2013, la administración tributaria emitió las R.D. N° 17-0000290-13, determinando de oficio la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 339.411,08 UFV, R.D. N° 17-0000291-13, determinando de oficio la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 853.067,20 UFV, la R.D. N° 17-0000292-13, también de oficio por un monto total de 881.026,73 UFV y la R.D. N° 17-0000294-13, que determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 46.779,89 UFV, que corresponden a los periodos de enero a diciembre de 2008, notificadas al contribuyente mediante cédula el 30 de junio de 2013.

- Contra cada una de las resoluciones determinativas el sujeto pasivo presentó recurso de alzada, los mismos que fueron resueltos mediante Resoluciones de Alzada ARIT-SCZ/RA 0779/2013, 0780/2013, 0781/2013 y 0782/2013 de 28 de octubre de 2013, determinando confirmar las resoluciones determinativas.

- Que ante dicho fallo el contribuyente, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0129/2014, 0130, 0131 y 0132, de 27 de enero, confirmando las resoluciones de alzada y en consecuencia firmes y subsistentes las deudas tributarias establecidas en las resoluciones determinativas.

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

V. De la problemática planteada.

En el caso presente, el motivo de controversia se circunscribe en establecer:

Si en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0129/2014, 0130, 0131 y 0132, de 27 de enero, al confirmar las resoluciones de alzada incurrieron en error al no considerar la nulidad de notificación en día inhábil, y vulnerar su derecho a la defensa al no considerar que la contribuyente es usuaria de zona franca Winner y estar exenta del pago de IVA e IT.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Previamente con relación a la nulidad solicitada, es menester señalar que el art. 35 de la L. N° 2341 señala: (nulidad del acto). I. Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio; b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible; c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y, e) Cualquier otro establecido expresamente por ley. II. Las nulidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente Ley.”.

Asimismo, el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento al Procedimiento Administrativo) establece que: (nulidad de procedimientos) “Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas”.

Por otra parte, el art. 83 de la L. N° 2492 establece que “I. Los actos y actuaciones de la Administración Tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda: 1. Personalmente; 2. Por cédula; 3. Por edicto; 4. Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5. Tácitamente; 6. Masiva; 7. En secretaría;

II. Es nula toda notificación que no se ajuste a las formas anteriormente descritas. Con excepción de las notificaciones por correspondencia, edictos y masivas, todas las notificaciones se practicarán en días y horas hábiles administrativos, de oficio o a pedido de parte. Siempre por motivos fundados, la autoridad administrativa competente podrá habilitar días y horas extraordinarios.”

En ese entendido el art. 85 de la L. N° 2492 a la letra dice: “I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente, II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula, y III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia”.

En el caso de autos conforme sale de los antecedentes administrativos se tiene que para la notificación con las resoluciones determinativas a la demandante, la Gerencia Distrital Santa Cruz, emitió Memorandum con CITE; SIN/GDSCZ/DARH/MEM1505/2013 de 28 de junio de 2013, (fs. 233 del anexo 2, 576 del anexo 4, 618 del anexo 5 y 380 del anexo 8,) donde se designa y ordena al oficial de diligencias a través del departamento jurídico y cobro coactivo, proceda a realizar diligencias de notificación los días sábado 29 y domingo 30 de junio de 2013, desde hrs. 7:00 hasta hrs. 20:00, en cumplimiento de la R.A. N° 23-0000306 (CITE:SIN/GDSCZ/DF/RA/13/2013).

Ahora bien, la R.A. N° 23-0000306 de 12 de junio de 2013, con CITE:SIN/GDSCZ/DF/RA/13/2013 (fs. 32 del anexo 1), en su contenido establece que “A efectos de dar cumplimiento a las recomendaciones realizadas en el Informe CITE: SIN/GDSCZ/DF/INF/FE/1536/2013 de 12 de junio, con la finalidad de cumplir a cabalidad con los plazos previstos y norma legal vigente tornándose necesario e imprescindible la habilitación de Horario Extraordinario para la realización de diligencias de notificación a realizarse debiendo estas contar con la respectiva resolución administrativa de habilitación de horario extraordinario” por lo que en consideración al informe CITE: SIN/GDSCZ/DF/INF/FE/1536/2013 de 12 de junio se emitió dicha resolución administrativa que determinó habilitar los días 29 y 30 de junio de 2013 desde hrs. 7:00 hasta hrs. 20:00 el horario extraordinario para efectuar las diligencias de notificación descritas.

Que en el caso de autos la demandante presentó en su recurso de alzada dentro de término, y si bien en dicho recurso realizó el reclamo respecto a la irregularidad en su notificación en días inhábiles, toda vez que las notificaciones con las Resoluciones Determinativas Nos. 17-0000291-13, 17-0000292-13, 17-0000293-13 y 17-0000294-13, todas de 28 de junio, emitidas por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, fueron notificadas el 30 de junio de 2013, sin embargo, no demostró la indefensión causada y por el contrario convalidó la notificación realizada.

Asimismo, está claro que la jurisprudencia constitucional al referirse a las finalidades de las notificaciones con actuados administrativos, ha señalado mediante la S.C. N° 2004/2010-R de 25 de octubre, en sus Fundamentos Jurídicos III.3. Que: “En esta línea se ha pronunciado este Tribunal en la S.C. N° 1845/2004-R de 30 de noviembre, que desde una interpretación sistemática, señala que las garantías consagradas en el art. 16-II y IV de la C.P.E. abrg., ahora arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., con las que se vincula el precepto en análisis, ‘...tiende a garantizar que la tramitación de los procesos judiciales o administrativos se desarrollen revestidos de las garantías del debido proceso; y dentro de ello, que el amplio e irrestricto derecho a la defensa no se constituya en un enunciado lírico y meramente formal sino que tenga plena eficacia material en la sustanciación de los procesos, finalidad que no se cumple si las resoluciones judiciales no llegan a su destinatario y el medio idóneo es precisamente las comunicaciones judiciales, pues el objeto de estas comunicaciones es precisamente que las partes y en su caso terceros, tengan conocimiento del actuado procesal en cuestión.

En el marco anotado, los emplazamientos, citaciones y notificaciones (comunicaciones judiciales en sentido genérico), que son las modalidades más usuales que se utilizan para hacer conocer a las partes o terceros interesados las providencias y resoluciones de los órganos jurisdiccionales o administrativos, para tener validez, deben ser realizados de tal forma que se asegure su recepción por parte del destinatario; pues la notificación, no está dirigida a cumplir una formalidad procesal en sí misma, sino a asegurar que la determinación judicial objeto de la misma sea conocida efectivamente por el destinatario, (así S.C. N° 0757/2003-R de 4 de junio); dado que sólo el conocimiento real y efectivo de la comunicación asegura que no se provoque indefensión en la tramitación y resolución en toda clase de procesos...”.

En ese entendido se evidencia que la demandante, tuvo conocimiento de la notificación con las resoluciones determinativas, lo que permitió que presente su recurso dentro de plazo y de esta forma se cumplió con la finalidad de la misma, por lo que no corresponde dar lugar a la nulidad solicitada, a más de que quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que sólo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir, demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable; siempre que el interesado no hubiera consentido expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no la impugna por los medios idóneos, lo que en el caso de autos ocurrió.

Asimismo, con relación a que la contribuyente es usuaria de Zona Franca Winner por lo que no correspondía su notificación en día inhábil, dicho argumento carece de precisión, impidiendo a este Supremo Tribunal de Justicia, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o cómo debieron ser interpretadas; es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no estándole permitido al juzgador, suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

VII. Conclusión.

En definitiva, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir las resoluciones de recurso jerárquico, realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si lo afirmado en la demanda no desvirtúa los fundamentos de la resolución administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 100, en consecuencia mantiene firme y subsistentes los Recursos Jerárquicos AGIT-RJ 0129/2014, 0130, 0131 y 0132, de 27 de enero.

Relatora: Magistrada Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



414

**Gerencia Distrital Oruro del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 118 a 124, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2115/2013 de 25 de noviembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 148 a 153; réplica de fs. 181 a 184; dúplica de fs. 188-189; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de Oruro del Impuestos Nacionales representada por Verónica j. Sandy Tapia dentro el plazo previsto en el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Refiere si bien la AGIT se manifestó en favor de la Administración Tributaria en parte sobre la depuración de las facturas manteniendo firme y subsistente el importe de Bs. 3.64.384 por el IUE omitido y Bs. 1.529.821 por M-IUE omitido, por la gestión fiscal de octubre de 2007 a septiembre de 2008 y el importe de 2.500 UFV por incumplimiento de deberes formales, modificando la deuda tributaria de Bs. 44.514.904 a Bs. 14.540.716 que incluye impuesto omitido por el IUE y la M-IUE, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, dejando claramente establecido que este aspecto no es objeto de la presente demanda.

b) De la determinación por ingresos por depósitos bancarios; señala que la AGIT confirmó el crédito fiscal a favor del contribuyente respecto a los ingresos por depósitos bancarios, aspecto que es contrario contra sus intereses, sin tomar en cuenta que la administración realizó una correcta aplicación de la norma, siendo que la documentación presentada por el contribuyente respecto al contrato de inversión con Tradex Internacional S.A.C., son documentos que no cumplen con lo establecido por el art. 1294 del Cód. Civ., que establece que los documentos celebrados en el extranjero tendrán el mismo valor que los extendidos en Bolivia, si se hallan debidamente legalizados, norma que es concordante con el art. 417 del Cód. Com., y que los contratos remitidos desde Lima Perú y Milano Italia, tendrían que estar debidamente legalizados por agentes diplomático o consular acreditados en el Estado de donde procede la documentación, cuya firma debe ser legalizada su vez por el ministerio de relaciones exteriores, aspecto que no cumplirían los citados contratos, asimismo, que las impresiones de reportes de extractos de la página web bnb.com.bo/bnbnetplus/cajadeahorro/caeextractohistorico.aspx de los periodos octubre 2007 a septiembre 2008, correspondiente a la cuanta N° 5900013096, son considerados fotocopias pues no se hallan autenticadas por el emisor por tanto no cumple con el art. 1311 del Cód. Civ., por tanto no se consideran válidos para desvirtuar los ingresos los ingresos en estas cuentas que se deben a ingresos percibidos por la venta de mineral, y que el contribuyente no habría demostrado con prueba idónea la procedencia de los mismos, por lo que la carga de la prueba le correspondía al contribuyente, quien no probó en ninguna instancia el origen de sus ingresos conforme el art 76 de la L. N° 2492. Los giros provenientes del exterior, conforme el art. 42 de la L. N° 843, son utilidades de fuente boliviana aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados en la república, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervienen en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos, por lo que la determinación por el IUE y aplicación era pertinente ajustada a la normativa para el efecto.

c) Depreciación de gastos deducibles; refiere que si bien el contribuyente presentó RUA por el que podría acreditar la propiedad de vehículo, dicho documento no fue presentado en el plazo para la presentación de descargos y por otro lado, no se encontraba registrado en sus activos fijos, motivo por el cual no fue tomado en cuenta, más aun si el contribuyente para la depreciación de activos fijos presentó documentación en fotocopia simple, incumpliendo lo establecido por el art. 1311 del Cód. Civ.. Habiéndose desvirtuado parte de la observación a la depreciación de activos fijos en virtud de la presentación original del RUA N° 987371 en instancia administrativa, la Administración Tributaria no contaba con documento a efecto de verificar que alguno correspondía a alguno de los vehículos registrados durante la gestión fiscalizada, ya que conforme acta de acciones y omisiones de fecha 15 de junio de 2011, se estableció la existencia de un vehículo desmantelado y otro se encontraba en la ciudad de Santa Cruz, en custodia de la esposa del contribuyente, por el vehículo no genera gastos deducibles de depreciación. Concluye señalando que la valoración de la prueba fue incorrecta así su aplicación e interpretación de la norma tributaria vigente, vulnerando su derecho constitucional que tiene al cobro de las deudas hacia el contribuyente infringiendo asimismo los arts. 8 y 12 del D.S. N° 24051 y 36 de la L. N° 843, y que dicha instancia recaudadora enmarcó sus actuaciones en apego de la L. N° 2492 y principalmente a lo establecido en la norma constitucional.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2115/2013 de 25 de diciembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se confirme la R.D. N° 17-00136-12 de 02 de mayo.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 14 de marzo de 2014 (fs. 126) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 148 a 153), con los siguientes argumentos:

a) Con relación a la determinación de ingresos por depósitos bancarios, refiere que la administración tributaria en aplicación de sus facultades, requirió información a la ASFI sobre el movimiento en las cuentas de Banco de Cesar Hernández Sanabria, remitiendo el Banco Nacional de Bolivia extractos bancarios del sujeto pasivo, cuyo movimiento no se encuentra registrado en los Estados Financieros presentados por el Contribuyente, en base a los cuales observa la suma de Bs 29.919.797,95 como ingresos bancarios no declarados, observando depósitos realizados en las cuentas Nos 540-0012948 y 590-0013096, que en su mayoría refieren depósitos por giros del exterior, respecto a los cuales el contribuyente a tiempo de presentar descargos a la Vista de Cargo aclaró que los ingresos en la cuenta N° 5900013096, son por depósitos efectuados por ingresos de la empresa Sajama Cooper Mining Ltda., de la cual es socio, adjuntando poder amplio y suficiente, Resolución de inscripción en Fundempresa y NIT de la citada empresa, así como contrato de inversión con Tradex Internacional SAC que refiere la inversión de \$us. 300.00 en la empresa Sajama Cooper Mining, y contratos con Quatz que indica préstamo de dinero en las referidas cuentas del contribuyente, como apoyo para abrir y operar Quatz Bolivia, citando el art. 2 del D.S. N° 24051 y el art. 448 del Cód. Com. respecto a la definición de empresa unipersonal, señaló que al no existe separación entre el patrimonio propio de la empresa unipersonal y el de la persona natural y que la contabilidad se emplea con la finalidad de mostrar la realidad económica de una persona o empresa, el mezclar la contabilidad de la persona natural con el de la empresa unipersonal, distorsionaría la realidad, lo mismo sucede con las cuentas bancarias, debiendo diferenciarse, cuales corresponde a la empresa y cuales a persona individual criterio que se encuentra respaldado en el principio de contabilidad generalmente aceptada, aplicable de acuerdo al art. 48 del D.S. N° 24051, por lo que la persona natural que se constituye en empresa unipersonal, puede mantener cuentas propias, cuyos depósitos no necesariamente implican la existencia de ingresos alcanzados por el IUE, en el marco de los arts. 36,40 y 42 de la L. N° 843 y 4 del D.S. N° 24051, en ese sentido, los movimientos en cuentas particulares del sujeto pasivo y norma no requiere que sean registrados, documentados y justificados contablemente y en todo caso la administración tributaria debió aportar mayores elementos que permitan establecer que los mismo corresponde a ingresos gravados no declarados por la persona, que tienen su origen en operaciones efectuadas en calidad de empresa unipersonal, siendo que ello no se evidenció en el caso, por lo que correspondió a dicha instancia revocar en este punto la resolución de alzada dejándolo sin efecto las observaciones por ingresos de depósitos bancarios.

b) Con relación al segundo punto demandado refirió que dicha instancia evidenció que en Alzada el contribuyente presentó original de Form. Rúa 03° certificado de registro de propiedad-vehículos (CRPVA) N° 0987371 de 9 de marzo de 2007, mismo que refiere propiedad del contribuyente Cesar Hernández Sanabria del vehículo marca jeep: clase: vagoneta: con palca de control N° 1701ASS, cuya nacionalización registra el 8 de febrero de 2007, misma que guarda relación con la depreciación observada por la administración tributaria, según estados financieros del vehículo JEEP adquirido el en la gestión 2007, en tal virtud desestimó el argumento de la entidad ahora demandante en sentido de que no encontraba en sus registros contable y el vehículo estaba desmantelado dejando sin efecto la observación de depreciación de vehículo de Bs. 12.565,36. Finalizó citando doctrina tributaria de dicha instancia relacionada a la problemática, así como jurisprudencia constitucional y auto supremo referidos al principio de verdad material.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Servicio de Impuestos Nacionales Regional Oruro y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada emitida por dicha instancia.

III. Respuesta del tercero interesado.

Cursa en obrados notificación mediante Orden Instruida (fs. 154 a 167), al tercer interesado, César Hernández Sanabria, sin embargo no se apersonó al proceso.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) La Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, el 4 de enero de 2011, notificó de forma personal al contribuyente César Hernández Sanabria con Orden de fiscalización Parcial N° 00100FE00130, con alcance al IUE de los periodos de octubre a diciembre 2007 y de enero a septiembre 2008, posteriormente emite Vista de Cargo CITE: SIN/GDOR/DF/VI/VC/345/2011 de 29 de diciembre, notificada al sujeto pasivo el 15 de febrero de 2012, estableciendo una deuda preliminar de 7.484.205 UFV por el IUE omitido y 3.127.714 UFV por la Alícuota Adicional del IUE y los recargos de ley correspondientes y finalmente el 15 de mayo de 2012 la citada administración notificó mediante cédula al contribuyente con R.D. N° 17-00136-12- de 2 de mayo, estableciendo un deuda tributaria de 10.446.621 UFV y 4.365.732 UFV por AA-IUE por la gestiones 2007 y 2008 (fs. 3 a 4 de anexo 1; 1.699 a 1765 y 1.775 a 1800 de anexo 9).

b) El 4 de junio de 2012 el contribuyente presentó recurso de alzada, contra la citada resolución determinativa, mismo que fue resuelto por resolución de recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0849/2013 de 26 de agosto, revocando parcialmente la resolución determinativa, el 17 de

septiembre de 2013 la Gerencia Distrital Oruro, interpone recurso jerárquico, que es resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 2115/2013 de 25 de noviembre, que decide revocar parcialmente la Resolución de Alzada dejando sin efecto el reparo de Bs. 7.483.091 por el IUE y 3.103.730 por la Alícuota Adicional del IUE; ambos más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago; manteniendo firme y subsistente los importes de Bs.3.604.384 por el IUE omitido y Bs. 1.529.821 por la alícuota adicional del IUE, así como el importe de 2.500 UFV por incumplimiento de deberes formales, modificando la deuda tributaria de Bs. 25.428.771 UFV a 8.305.611 UFV. (fs.1 a 186 anexo 1).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria confirmó el crédito fiscal a favor del contribuyente respecto a los ingresos observados por depósitos bancarios, en base a documentación que no es válida para desvirtuar los cargos y que los citados ingresos percibidos corresponden a la venta de minerales.

Si en la valoración de la prueba, respecto a la depreciación de gastos deducibles hubo incorrecta aplicación e interpretación de la norma tributaria infringiéndose los arts. 8 y 12 del D.S. N° 24051 y 36 de la L. N° 843.

5.2. Análisis y resolución.

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

a) Con Relación a la primera problemática planteada la administración demandante cuestiona que la Autoridad recurrida haya dejado sin efecto los cargos por ingresos por depósitos bancarios, siendo que la documentación presentada por el contribuyente para desvirtuar el cargo consistente en contrato de inversión con Tradex Internacional S.A.C., no cumple con lo establecido por el art. 1294 del Cód. Civ., es decir que no se encuentra debidamente legalizado, norma que es concordante con el art. 417 del Código de Comercio, asimismo los contratos remitidos desde Lima Perú y Milano Italia, tendrían que estar debidamente legalizados por agentes diplomáticos o consular acreditados en el Estado de donde proceden la documentación, y que los reportes extractos de la página Web.bnb.com.bo/bnbnetplus/cajadeahorro/caeextractohistórico.aspx de los periodos octubre 2007 a septiembre 2008, no se hallan autenticadas por su emisor por tanto tampoco cumplen con el art. 1311 del Cód. Civ., en consecuencia no se consideran válidos para desvirtuar los cargo por los ingresos en estas cuentas que se deben a ingresos percibidos por la venta de minerales y que el contribuyente no cumplió con la carga de la prueba conforme el art 76 de la L. N° 2492.

c) Al respecto cabe señalar que si bien la Administración Tributaria observó la suma de Bs. 29.919.797,95 como ingresos bancarios no declarados, por depósitos realizados en las cuentas Nos 540-0012948 y 590-0013096 del contribuyente, siendo que la mayoría refieren a depósitos efectuados por giros del exterior, mismo que no fueron registrado en los Estados Financieros presentados por el sujeto pasivo, cargo que fue dejado sin efecto por la autoridad recurrida bajo el entendido de que dichos movimientos en cuentas particulares del sujeto pasivo no requieren su registro y documentación ni justificación contable y que la Administración Tributaria no cumplió con aportar mayores elementos que permitan establecer que los mismos corresponde a ingresos gravados no declarados, que tienen su origen en operaciones efectuadas en calidad de empresa unipersonal, criterio que es compartido por este tribunal, en atención a que en antecedentes no existe documentación que respalde la pretensión del ente fiscalizador respecto a los citados ingresos en cuantías del sujeto pasivo. En cuanto a que el contrato de inversión con Tradex Internacional S.A.C., no se encuentra debidamente legalizado por lo tanto no cumple con el art. 1294 del Cód. Civ., a fs.77 a 93 del anexo I en instancia de Alzada consta copia certificada por la instancia competente de dicho país y se encuentra debidamente legalizada por el cónsul de Bolivia en Perú, por otro lado a fs. 64 a 75 del mismo anexo cursan los contratos con QUATZ, consistente en una copia original del registro en la Cámara de Comercio e Industria de Milano-Italia, de la empresa Quatz S.R.L. así como los contratos sobre compra y venta de minerales y préstamo para abrir y operar Quatz Bolivia, documentación que dan cuenta que lo aseverado por el sujeto pasivo respecto a dichos depósitos provienen de los citados contratos, finalmente respecto a los extractos bancarios adjuntados que igualmente no tendrían validez por no estar refrendado por el BNB, a fs. 1051 a 1073 del anexo 9, consta la información remitida por dicha entidad bancaria a requerimiento de la Administración tributaria que tiene todo el valor legal, misma que corrobora la información presentada por el contribuyente respecto a los ingresos, por depósitos efectuados desde el exterior, más aun cuando la entidad demandante no demostró con prueba irrefutable que los citados ingresos corresponden por ventas efectuadas por el sujeto pasivo a través de su empresa unipersonal objeto de fiscalización en el caso de autos.

d) Con relación al segundo punto demandado referido a gastos deducibles por depreciación de un vehículo de propiedad del sujeto, que igualmente fue dejado sin efecto por la autoridad demandada, en virtud a que en instancia de alzada el sujeto pasivo presentó RUA N° 987371 original del vehículo en cuestión(fs. 94 anexo I) que no fue tomado en cuenta por la administración en consideración a que se presentó fotocopia simple y no fue presentado en el plazo para los descargos; sin embargo, admite en su demanda que el cargo fue desvirtuado por la presentación del RUA original en Alzada; empero, contradictoriamente acusa la vulneración a su derecho constitucional al cobro de las deudas hacia el contribuyente y la infracción de los arts. 8 y 12 del D.S. N° 24051 y 36 de la L. N° 843, sobre este punto cabe manifestar que el citado art. 8 del citado Decreto Supremo que regula el Impuesto a las Utilidades de las empresas refiere. " (Regla General).- Dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el Artículo precedente, se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales", de lo anotado no se observa que la infracción de la citada norma no es evidente, debido a que con la presentación del RUAT el sujeto pasivo demostró la propiedad del vehículo, que es usado en su empresa unipersonal, por lo

tanto la depreciación efectuada del mismo, es un gasto deducible para efectos del IUE en el periodo fiscalizado, en cuanto a los art. 12 de la misma norma, referida a las condiciones a la deducibilidad de los gastos y 36 de la L. N° 843, referido a la creación del IUE, tampoco se observa vulneración alguna, más aun si la administración no señaló como se hubiera vulnerado esta normativa.

e) De lo anotado se concluye que lo argumentado por la entidad demandante no tiene sustento, por lo tanto, la determinación asumida por en la resolución de jerárquica, fue correcta, en ese sentido no corresponde acoger la pretensión de la parte demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 118 a 124, interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Verónica Sandy Tapia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/2013 de 25 de diciembre.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



415

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 24 a 30, en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013 emitida el 23 de diciembre de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 83 a 86, réplica de fs. 97 a 100, dúplica de fs. 108-109, apersonamiento y contestación de fs. 91-92, presentada por Patricia Guzmán Meneses, Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado, en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria señaló que al no existir constancia de la presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto a las Utilidades (IU) de las Empresas F-500, correspondientes al período fiscal diciembre 2009 y diciembre 2010, en ejercicio de las facultades conferidas por el núm. 1 del parág. II del art. 162 de la L. N° 2492, se dio lugar a la emisión de los autos de multa 7935107503 y 7935150540, que sancionaron al contribuyente Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN) de conformidad con lo establecido en el art. 1-VI de la R.N.D. N° 10-0017-09, de 16 de diciembre de 2009, que modifica el art. 25 de la R.N.D. N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2017, y el punto 2.1 del núm. 2 del inc. a) del anexo de la R.N.D. N° 10-0021-04.

Añadió que habiendo analizado la Resolución que resuelve el Recurso Jerárquico AGIT-RJ2238/2013, emitida por el Director Ejecutivo General a.i., de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), deduce que los argumentos vertidos dentro la misma carecen de contenido legal, emitiendo una resolución contraria y lesiva a los intereses del estado, por lo cual pasan a desvirtuar dichos extremos, con fundamentos jurídico - tributarios tanto de hecho como de derecho.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en todos los aspectos determinados en los autos de multa con número de Orden 7935150540 y 7935107503 de 7 de mayo de 2013 y 16 de abril de 2013 respectivamente, indicó que: en el punto IV.4.1. Sobre la Vigencia de la Exención del IUE de la resolución jerárquica, la AGIT con argumentos fuera de contexto legal, pretende desconocer tanto el requisito de forma exigido por la administración tributaria para el registro de la R.A. N° 11/2009, mediante la cual se otorga la exención del pago del IUE, cuanto el art. 5 del D.S. N° 27190, que señala que dependerá de la administración tributaria establecer los procedimientos y requisitos administrativos para la

formalización de la exención de los impuestos, en virtud a las facultades otorgadas por el art. 64 de la L. N° 2492 concordante con lo previsto en el art. 65 del mismo cuerpo legal.

De lo expuesto señala que la Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), el 23 de octubre de 2008, presentó solicitud de exención del IUE iniciando el trámite de formalización de exención del IUE, según lo dispuesto en los arts., 49-b) de la L. N° 843 modificado por el 2 de la L. N° 2493 y 5 del D.S. N° 24051, sustituido por el art. 3 del D.S. N° 27190, y en cumplimiento al procedimiento previsto por la administración tributaria mediante R.N.D. N° 10-0030-05, a lo cual la administración tributaria el 19 de enero de 2009 mediante R.A. N° 11/2009 resuelve formalizar dicha solicitud.

Indica que; de la revisión y lectura de la parte resolutive de la R.A. N° 11/2009, se puede advertir que la Fundación Amigos de la Naturaleza debió apersonarse al departamento de recaudaciones de la administración tributaria a objeto de registrar en el Sistema Magnético la Resolución de Exención otorgada, (R.A. N° 11/2009) a efectos de que la misma sea considerada al ingresar a dicho sistema, según Formulario N° 520.

Que la interpretación hecha por la AGIT en instancia Jerárquica, de lo alegado por la administración tributaria, es errónea siendo que la misma en ningún momento pretendió desconocer, lo previsto por la disposición Final Primera de la R.N.D. N° 10-0030-05, en relación a la vigencia de la exención, ya que al contrario las alegaciones vertidas por la administración tributaria van dirigidas a que él contribuyente (FAN), cumpla las obligaciones establecidas en el núm. 11 del art. 70 de la L. N° 2492.

En ese sentido se tiene que el contribuyente FAN, al no registrar su trámite de exención en el Departamento de Recaudaciones del Servicio de Impuestos Nacionales, ordenado por Resolución Administrativa de Exención 11/2009 y resultando que el sistema computarizado de la administración tributaria no registrara dicha exención, se encuentra sujeto al pago del Formulario F-500, a partir del 01 de enero de 2006.

Con referencia a lo argumentado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2238/2013, en sentido a que la R.N.D. N° 10-0030-05, no establece como condicionante para reconocer la legalidad y consecuente validez de la exención un requisito supletorio; de modo que al exigir un requisito adicional a los ya previstos en la norma, contraviene y vulnera el principio de seguridad jurídica; señala que si bien la enunciada RND no hace referencia a detalles operativos para la culminación del trámite de exención, en la Resolución Administrativa CITE: SIN/DJCC/UTJ/RAEX-IUE/11/20029 de 19 de enero de 2009, en su parte resolutive primera señala el deber por parte de la FAN, de apersonarse ante el departamento de recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado, no contraviniendo desde ningún punto de vista el principio de seguridad jurídica, ya que la aplicación de la normativa requiere de ciertos aspectos y formalismos primordiales para que la misma pueda tener la validez y eficacia jurídica pertinente, en este caso, como quiera que en el acto administrativo se ha pronunciado y formalizado la solicitud de exención del contribuyente, también se ha procedido a establecer ciertas características como la del registro de la exención ante el departamento de recaudaciones para poder concluir el trámite de exención iniciado, fundamental si nos abocamos al análisis de la validez y eficacia de los actos administrativos, mismos que se encuentran descritos en el parág. II del art. 32 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, normativa aplicable en atención al art. 74 de la L. N° 2492.

Por otra parte, respecto al fundamento técnico jurídico de la resolución jerárquica, referida a que mediante R.N.D. N° 10-0001-06 se dispuso la aprobación de los formularios de declaración jurada, entre estos el formulario 520 que como consecuencia de la formalización de la exención del IUE el contribuyente estaría únicamente obligado a la presentación de dicho formulario; deja establecido que la referida R.N.D. N° 10-0001-06 establece también la obligación del contribuyente con dicho formulario mientras el recurrente cumpla con el registro de la tan mentada resolución de formalización de exención del IUE; por lo que el contribuyente no puede constituirse en sujeto no obligado a presentar registros contables, pues por imperio de la norma esta exención no ha surtido eficacia.

Finalmente a efectos de desvirtuar la ilegal exención sostenida por resolución de recurso jerárquico, la administración tributaria habiendo revisado las actividades del contribuyente, estableció que si bien éste tiene registrado el carácter de entidad como fundación-asociación sin fines de lucro, cuya actividad principal es la de "Investigaciones y Desarrollo Experimental en el Campo de las Ciencias Naturales y la Ingeniería" vigente desde el 17 de enero de 1990, tiene registrada como actividad secundaria el "Alquiler de Bienes Raíces Propios" vigente desde el 18 de octubre de 2006 al 3 de junio de 2012 y nuevamente desde el 12 de marzo de 2013. Así mismo, a la fecha tiene registradas como actividades secundarias "Otras Actividades de Impresión" desde el 4 de junio de 2012 y "Venta al por Menor de Equipo de Oficina, Libros, Periódicos y Papelería y Equipo Fotográfico, Óptico y de Precisión" desde el 19 de julio de 2013, lo cual indica que el contribuyente, valiéndose de un supuesto carácter de exento ha realizado actividades comerciales normales, trasgrediendo desde todo punto de vista la normativa aplicable a la exención señalada en la resolución de recurso jerárquico, induciendo de esa manera en error a la administración tributaria, añadiendo que el contribuyente también tergiversó la información proporcionada al Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo, situación que llevó a que dicho viceministerio mediante cite: MPDNIPFE/UNC-000350/2010 informe al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) que el contribuyente O.N.G Fundación Amigos de la Naturaleza, tiene observaciones en la documentación que sustenta el desarrollo de sus actividades, por tanto indica que el contribuyente valiéndose de la Exención obtenida mediante artificios pretende beneficiarse irregular e ilegalmente del beneficio de exención tributaria.

Indica también que para documentar fehacientemente la actividad meramente comercial del contribuyente se evidencia que en la consulta de solicitudes de dosificación según formulario 1500, la emisión de 300 notas fiscales de 4 de noviembre de 2009. Además de advertir que las solicitudes realizadas en las gestiones 2009 y 2010, cuyas respectivas facturas serán verificadas por el departamento de fiscalización, han determinado que la realidad económica del contribuyente es un reflejo de los requisitos y condiciones establecidos en la L. N° 2493 y D.S. N° 27190.

Por tanto concluye señalando que no es posible que la AGIT pretenda dejar sin efecto las sanciones establecidas por la administración tributaria dentro de un proceso que cumplió con todas las formalidades, demostrando la legalidad de los procedimientos aplicados y que la subjetiva apreciación que hace la AGIT de un solo punto como el de la seguridad jurídica, sin entrar en el fondo ni realizar una valoración de la

norma relativa a la actividad administrativa como es la Ley de Procedimiento Administrativo, así como de las obligaciones del sujeto pasivo descritas en el Código Tributario, es tendenciosa y lesiva a los intereses del Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ2238/2013 de 23 de diciembre de 2013 y confirme en todas sus partes los Autos de Multa N° de Orden 7935107503 y 7935150540 de 16 de abril de 2013 y 23 de diciembre de 2013 respectivamente.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y los argumentos de la demanda contenciosa administrativa se sujetan a los mismos argumentos del Recurso Jerárquico, precisó que:

Ante la solicitud de exención del IUE realizada por la Fundación Amigos de Naturaleza el 23 de octubre de 2008, la administración tributaria emitió R.A. N° 11/2009 de 19 de enero de 2009 disponiendo formalizar la solicitud de exención del IUE, a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, debiendo el representante legal del mismo, a efectos de su registro de la exención, apersonarse ante el departamento de recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado, es así que el sujeto pasivo al ser una fundación realizó su trámite de formalización de la exención del IUE en virtud de lo dispuesto en el art. 49-b) de la L. N° 843 modificado por el art. 2 de la L. N° 2493; art. 5 del D.S. N° 24051, sustituido por el art. 3 del D.S. N° 27190; y en cumplimiento al procedimiento previsto por la administración tributaria mediante la R.N.D. N° 10-0030-05, por lo que la administración tributaria habría aceptado la formalización de la exención y en conocimiento de lo dispuesto en el art. 20-I de la L. N° 2492 concordante con los arts. 3 del D.S. N° 27190 y disposición final primera de la R.N.D. N° 10-0030-05, estableciendo que la exención tendría vigencia a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, en el presente caso, la gestión 2008.

Así mismo, sobre la última parte del punto primero de la parte resolutive de la R.A. N° 11/2009, en cuanto al apersonamiento del representante legal del sujeto pasivo, ante el departamento de recaudación, a efectos de su registro de la exención con el objeto de concluir el trámite de exención iniciado, señala que la L. N° 2492, así como la normativa reglamentaria en cuanto a exenciones específicamente sobre el IUE, expuesta en puntos precedentes, establecen que la vigencia de la referida exención es a partir de la fecha de solicitud de exención aceptada y no así del registro del acto que otorga la exención en el departamento de recaudaciones, de la administración tributaria y más cuando dicha entidad es la que debe registrar los actos que emite en la instancias correspondientes, por lo que su eficacia no queda suspendida como pretende la administración tributaria en una incorrecta aplicación del art. 32 de la L. N° 2341, por el contrario la exención surte efectos a partir de su formalización, requisito que si se cumplió en el presente caso.

Concluyó estableciendo que al ser formalizada la R.A. N° 11/2009, de exención del IUE, se tiene que la vigencia de su exención es a partir de la gestión 2008, fecha de solicitud de exención, por ende la entidad no tenía la obligación de presentar la Declaración Jurada - Form. 500 por el IUE, de los periodos fiscales 12/2009 y 12/2010 como establece la administración tributaria en los Autos de Multa N° de Orden 7935150540 y 7935107503.

En atención a lo citado señaló que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013 de 23 de diciembre de 2013, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todas y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

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

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 91-92, se apersonó voluntariamente al proceso, Patricia Guzmán Meneses, Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado y señaló que:

En el presente caso, en cuanto al hecho, que la citación como entidad pública de la AGIT, generaría la notificación de la Procuraduría General del estado, en aplicación del parág. I del art. 79 de la L. N° 439, no es menos cierto que ambas instituciones forman parte del Estado tanto demandante como demandado, razón por la cual la Procuraduría General del Estado, no puede ser parte representante o coadyuvante de ambas instituciones públicas, correspondiendo aplicar lo dispuesto en el núm. 3 del art. 8 de la L. N° 064 de 5 de diciembre de 2010, de la Procuraduría General del Estado.

La Procuraduría General de Estado ante la existencia de una Unidad Jurídica de la administración pública, actúa en relación a la misma ejerciendo las funciones de evaluación y supervisión de sus acciones jurídicas, en los procesos que se sustancien ante autoridades judiciales, optimizando la defensa legal del Estado por parte de las entidades públicas involucradas.

En ese sentido, la Procuraduría General del Estado, no sustituye el accionar de las Unidades Jurídicas de las entidades públicas, más aun cuando estas son las llamadas por ley a efectuar las acciones judiciales pertinentes; lo contrario implicaría sustituir y asumir su responsabilidad prevista en el art. 38 de la L. N° 1178, respecto a los abogados que patrocinan a las entidades públicas.

IV. De la problemática planteada.

Si era necesario que la Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), registre en el Departamento de Recaudaciones del Servicio de Impuesto Nacionales la R.A. N° 11/2009 de 19 de enero de 2009 que otorgaba la exención del IUE, para que recién pueda ser beneficiaria de dicha liberación.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

i. El 19 de enero de 2009, la administración tributaria emitió la R.A. N° 11/2009, aceptando la formalización de la exención del IUE, solicitada por la Asociación Civil Fundación Amigos de la Naturaleza, a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, debiendo el representante legal del mismo, a efectos de su registro de la exención, apersonarse ante el departamento de recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado; así mismo señalando el deber de comunicar ulteriores modificaciones que alteren las condiciones que fundamenten la exención y; e indicando que la administración tributaria tiene la facultad de verificar el cumplimiento de los requisitos que justifican la exención (fs. 15-17 del Anexo N° 2).

ii. El 10 de junio de 2013, la administración tributaria notificó por cédula los Autos de Multa de Orden N° 7935107503 de 16 de abril de 2012 y 7935150540 de 7 de mayo de 2013 señalando que de acuerdo a la información registrada en su base de datos corporativa, evidenció la falta de presentación de la DDJJ (Form. 500) de IUE de las Gestiones 2009 y 2010, por lo que establece una sanción de 400 UFV por formulario, en aplicación de los arts. 1-VI de la R.N.D. N° 10-0037-07 (fs. 2 a 7 y de 9 a 14 de del Anexo N° 2) El 23 de julio de 2013, la administración tributaria emitió los informes con CITE: SIN/GGSCZ/DRE/INF/00766/2013 y SIN/79-0236-2013, en los cuales manifiesta que no habiendo el contribuyente efectuado el pago de la multa se instruya iniciar la ejecución respecto a los autos de multa (fs. 1 y 8 del Anexo N° 2).

iii. El 30 de septiembre de 2013 la ARIT Santa Cruz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0726/2013, resolvió el recurso de alzada interpuesto por la Fundación Amigos de la Naturaleza, revocando totalmente los Autos Multa N° de Orden 7935107503 y 7935150540, de 16 de abril de 2013 y 7 de mayo de 2013, respectivamente.

iv. El 23 de diciembre de 2013, resolviendo el Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz, la AGIT, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2238/2013, confirma la Resolución del Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0726/2013, de 30 de septiembre de 2013.

v. Contra dicha resolución GRACO Santa Cruz del SIN, interpone demanda Contenciosa Administrativa, que admitida y en cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., fue tramitada, concluyendo con el decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 133 de obrados.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El 23 de octubre de 2008, la Fundación Amigos de Naturaleza presentó solicitud de exención del IUE a la administración tributaria, que a su vez, emitió la R.A. N° 11/2009 de 19 de enero, que reconociendo estar cumplidos los requisitos establecidos por el art. 49 de la L. N° 843 y los requisitos de fondo previstos en la normativa, resolvió "Formalizar la solicitud de exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud "debiendo el representante legal del mismo, a efectos del registro de la exención, apersonarse ante el departamento de recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención iniciado" (sic).

Se concluye entonces, que la indicada R.A. N° 11/2009 de 19 de enero de 2009, al considerar cumplidos los requisitos legales y formales, reconoció la exención a partir de la fecha de la solicitud; es decir, desde la gestión 2008, motivo por el cual FAN no estaba obligada a presentar la Declaración Jurada por el periodo Fiscal 12/2009 y 12/2010, como erróneamente establecieron los Autos de Multa con Número de Orden 7935107503 de 16 de abril de 2012 y 7935150540 de 7 de mayo de 2013.

A ello se añade que aunque la última parte del Resolución Administrativa N° 11/2009, indica que el representante legal debía apersonarse al Departamento de Recaudaciones del SIN a efectos del registro de la exención, a pesar de las deficiencias de redacción del acto administrativo tributario en análisis, no es posible interpretar que era una condición para la vigencia del mismo, pues se entiende, que concedida la exención, correspondía su inscripción o registro para fines de control o de publicidad, motivo por el cual se concluye que la actuación de la autoridad demandada es correcta, no pudiendo la Administración Tributaria aumentar requisitos al procedimiento de exención que no están establecidos en la normativa vigente.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT — RJ 2283/2014 de 23 de diciembre.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



416

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital de La Paz representada por Cristina Ortiz Herrera contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 28, impugnando la Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ 2292/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 34 a 41; réplica de fs.97 a101; dúplica de fs. 104 a 107; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Ortiz Herrera dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Aplicación errónea de Autoridad de Impugnación Tributaria de los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492; manifiesta que la citada autoridad aplicó erróneamente la referida norma al declarar válidas las declaraciones juradas presentadas de forma errada por el sujeto pasivo en Formulario 200, desconociendo la normativa tributaria vigente, puesto que en materia tributaria no basta que los contribuyentes cumplan sus obligaciones de forma pura y simple, sino dicho cumplimiento está sujeto al cumplimiento de ciertas formalidades y normas preestablecidas en el ordenamiento jurídico, más aun cuando el art. 70 de la L. N° 2492 que establece: "1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria.", que al haber dado por bien hecha la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos de enero a diciembre de 2008, sin tomar en cuenta que el formulario 210 es el que debió ser presentado por el contribuyente, atenta sus derechos, al considerar que lo importante es que el contribuyente haya cumplido con su obligación tributaria sin importar el formulario que corresponda a esa obligación, poniendo en duda el alcance y validez de las disposiciones normativas tributarias dictadas por la administración dictadas en virtud del art. 64 del Cód. Trib., pues en la base de datos corporativa de la administración no existe constancia de presentación por el contribuyente de las citadas declaraciones juradas del Form. 210, de los referidos periodos, situación que pudo corregir el contribuyente a través del procedimiento administrativo correspondiente, pero no puede pretender la AGIT que la administración de oficio rectifique los errores incurridos por cualquier sujeto pasivo, más aun cuando el contribuyente no presentó descargo alguno cuando se notificó con las vistas de cargo ni solicitó rectificación alguna. Acotó que de conformidad a los arts. 78 de la L. N° 2492 y 28 del D.S. N° 27310, el contribuyente tuvo el tiempo suficiente para rectificar las Declaraciones Juradas, y que la AGIT pretende justificar la negligencia y falta de cuidado del contribuyente y que la determinación sobre base presunta de conformidad a los arts. 44 del Cód. Trib., 34 de su Decreto Reglamentario y 5 de la RND N° 10.0024.08, es correcta y que la posición en de la AGIT crearía un sistema anárquico.

b) Sobre la supuesta confusión que alega la AGIT; la autoridad recurrida alega que el contribuyente se confundió sin tomar en cuenta que en el padrón de contribuyentes se observa que el sujeto pasivo estaba obligado a presentar Formulario 200 del IVA desde el 22 de mayo de 2006, mismo que fue dado de baja el 31 de julio de 2006, quedando vigente la obligación tributaria de presentar el Formulario 210 a partir de 1 de agosto de 2006, por lo que el contribuyente tuvo conocimiento con anterioridad de sus obligaciones, aspecto que no tomo en cuenta la autoridad recurrida, justificándose la determinación sobre base presunta, en virtud a la falta de presentación de las Declaraciones Juradas en el Formulario 210 por parte del sujeto pasivo lo que imposibilitó la determinación sobre base cierta.

c) La AGIT deja en estado de indefensión a la administración tributaria al valorar la prueba presentada por el contribuyente; señala que la autoridad recurrida le dio valor a las declaraciones juradas del Formulario 200 presentadas por el sujeto pasivo, sin tomar en cuenta que en el periodo de prueba establecido por el art.98 de la L. N° 2492, este no presentó documentación alguna como descargo al reparo establecido en las vistas de cargo, y no dejó constancia de su existencia, tratándose de documentos ofrecidos después de emitidas las resoluciones determinativas y que dicha documentación debió ser presentada con juramento de reciente obtención conforme establece el art. 81 del Cód. Trib., dejándose de lado lo dispuesto por el art. 97-II de la citada norma, que establece que la impugnación de la resolución determinativa, no podrá realizarse fundándose en hechos, elementos o documentos distintos a los cuales han servido de base para la determinación de sobre base presunta y que no hubiesen puesto a conocimiento oportuno de la administración tributaria, salvo que el impugnante pruebe que la

omisión no fue por causa propia, en cuyo caso deberá presentarlos con juramento de reciente obtención, normativa que fue vulnerada por la citada autoridad, aceptando el descargo mal concebido por el sujeto pasivo, evidenciándose que no existe norma regla para admitir como válida la declaración jurada presentada en otro formulario que no corresponde, debiendo haberse observado en la emisión de la resolución el principio de legalidad así como el principio de especialidad que tiene aplicación preferente frente a normas de carácter general demostrándose la parcialidad que tienen tanto la ARIT así como la AGIT con el sujeto pasivo en perjuicio de la administración.

d) Mala interpretación del principio de verdad material; sostuvo que si bien el escenario ideal es que la verdad formal sea un reflejo de la verdad material para que así exista coherencia y exactitud entre lo que realmente se declaró por el contribuyente y los registros a cargo de la administración tributaria, como en el presente caso, en que los contribuyentes cometen errores al momento de efectuar sus declaraciones, situación que genera que la verdad material no corresponda a la verdad formal, abriéndose así la vía para rectificar dichos errores. El contribuyente debió solicitar la rectificación con el fin de que la verdad formal contenida en sus declaraciones coincida con la verdad material; sin embargo no lo hizo, es más no presentó las citadas declaraciones, por lo que la verdad formal no supone que la administración tributaria rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas de forma errónea por el contribuyente tal como pretende la autoridad recurrida.

e) Concluyó manifestando que en la resolución impugnada no existe el elemento fundamental de toda resolución cual es la motivación, puesto que solo señala que el contribuyente aunque en formulario diferente cumplió su obligación tributaria, cuyo argumento no se encuentra respaldado con ninguna fundamentación jurídica y asimismo inobservó el principio de congruencia aplicando un principio que no viene al caso, violando así mismo el principio de oficialidad al aceptar la prueba injustificada, al no ser prueba e reciente obtención, puesto que dicha prueba debió ser expuesta previamente ante la administración tributaria, y al no ser de reciente obtención no debió ser valorada, en virtud a que los actos de la administración se presumen legales en previsión de los arts.28-b) de la L. N° 1178 y 65 de la L. N° 2492.

1. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2292/2013 del 30 de diciembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme y subsistente las Resoluciones Determinativas.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 3 de abril de 2014 (fs. 31) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 34 a 41), con los siguientes argumentos:

a. Respecto a la aplicación errónea de los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492; citando lo manifestado en el punto xxii de la resolución jerárquica manifestó que dicha instancia en ningún momento pretendió se aplique de forma errónea el artículo 69 de la L. N° 2492 ni dio por válidas las declaraciones juradas presentadas en forma errada por el contribuyente, tampoco tuvo por bien hecha dicha presentación como erróneamente afirma la administración tributaria, más aún, la resolución jerárquica señaló que de la revisión de la resolución de alzada se evidencia que esta no dio por bien hecha la presentación de las declaraciones juradas, simplemente se refirió al cumplimiento del deber formal del sujeto pasivo. Asimismo en ninguna de las partes de la resolución jerárquica pretendió que la administración tributaria rectifique de oficio los errores en los que hubiere incurrido el contribuyente.

b. Sobre la supuesta confusión alegada por esta instancia; manifiesta que se demostró la presentación de las declaraciones juradas por el IVA períodos enero a diciembre 2008 (Declaración juradas Form. 200, en lugar del Form. 210); habiendo el sujeto pasivo presentado las declaraciones juradas por el IVA, la administración contaba con dicha información en su sistema de base de datos, por lo no correspondía que la administración tributaria efectuó determinación sobre base presunta, considerando que el num. 2, art. 44 de la L. N° 2492, dispone que la administración tributaria puede determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiendo requerido información, no posea los datos necesarios, para su determinación sobre la base cierta, por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, situación que no corresponde al presente caso, motivo por el cual correspondía que la determinación que efectúa la administración sea realizada sobre base cierta.

c. Sobre el estado de indefensión en que se hubiera dejado a la administración tributaria al valorar las pruebas presentadas por el contribuyente; argumentó que la documentación que ahora es observada por la administración, era de pleno conocimiento de la misma, puesto que cursa en el Sistema Informático de base de datos del SIN, asimismo la administración en ningún momento observó ni desconoció la existencia de dicha documentación, motivo por el cual no puede considerarse como prueba de reciente obtención, y que debe ser presentada conforme disponen los arts. 81 y 97 del Cód. Trib., en consecuencia tampoco podría alegar, que al haberse considerado los descargos, le hubiera colocado en estado e indefensión, ya que dicha documentación era de pleno conocimiento suyo; en ese sentido dicha instancia aplicó correctamente la normativa vigente, no siendo válidos los argumentos de la administración.

d. En cuanto a la mala interpretación de la verdad material señala que dicha instancia jerárquica en ningún momento dispuso o pretendió que en aplicación del principio de verdad material, dicha administración rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas erróneamente por el contribuyente, como equivocadamente se plantea, por el contrario, se indicó que previamente a iniciar el proceso de determinación debería haber verificado la información que cursa en el Sistema Informático de la Base de Datos de SIN, conforme a las facultades conferidas en el art. 100 de la Ley N°2492 y al principio de verdad material establecido en el inc. d) de a la L. N° 2341.

e. Con relación a la falta de motivación de la resolución jerárquica; indica que dicha instancia claramente expresó las razones y criterios jurídicos que fundamentaron su decisión, habiendo efectuado el análisis sobre el proceso determinativo en casos especiales y la falta de presentación del Formulario 210, por lo que cuenta con la motivación que debe contener toda resolución y la fundamentación fáctica de los hechos, conforme al art. 211-III de la L. N° 2492 y el art. 28 de la L. N° 2341 por lo que el argumento de la administración no sería evidente.

f. Respecto a la inobservancia del principio de congruencia; señaló que se debe considerar por una parte que la administración tributaria no establece de manera precisa cual sería el principio que de manera incongruente dicha instancia habría aplicado; y por otra parte y considerando el título del literal "F" al parecer se estaría refiriendo a la mala aplicación del " Principio de congruencia", sin embargo, también solicita que al momento de la Resolución del presente caso se lo haga dentro del principio de congruencia, por lo expuesto es evidencia que los agravios planteados por la administración tributaria no son claros, más bien son contradictorios.

g. En cuanto al principio de oficialidad; argumenta que la documentación ahora observada por la administración tributaria era de pleno conocimiento de la misma, ya que dicha documentación cursa en el sistema informático de base de datos del SIN; asimismo en ningún momento observó o desconoció la existencia de la citada documentación, motivo por el cual no puede considerarse como prueba de reciente obtención que deba ser presentada conforme disponen los arts. 81 y 97 del Código Tributario, en consecuencia no se vulneró el citado principio de oficialidad.

h. Respecto a la legalidad y buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria; aclaró que el art. 28-b) de la L. N° 1178 y 65 del Cód. Trib., se refieren a una "presunción" de legitimidad de los actos de la administración tributaria, presunción que en el proceso de impugnación seguido ante la AGIT, quedó completamente desvirtuada en los puntos que ameritaron la decisión de revocar las resoluciones determinativas emitidas por la citada administración ahora demandante. Concluyó citando doctrina tributaria de la AGIT respecto a la fundamentación de las resoluciones, verdad material, motivación y el Auto Supremo N° 277/2012 de 19 de noviembre.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercer interesado Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 45 a 61) no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 15 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó mediante cedula al Elsa Solíz de Rivera, representante legal de Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L. con V2034208692,2034208740,20344208788,2034208836,2034208882,2034208926,2034208966,2034209004,20342090362034209074,2034209102,2034209128,todas del 13 de noviembre de 2012, por la no presentación de las Declaraciones juradas IVA Formulario 210 de los periodos enero a diciembre 2008, el 18 de junio de 2013, la administración notificó personalmente a Elsa Solíz de Rivas, con las R.D. Nos. CITE: SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00180/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00181/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00182/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00183/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00184/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00185/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00186/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00187/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00188/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00189/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00190/2013, SIN/GDPLZ/DJCC/PAAJ/R.D.00191/2013,todas del 13 de mayo, estableciendo una deuda tributaria sobre base presunta de los periodos enero a diciembre de 2008 de una deuda preliminar sobre base presunta de 15.177,11.503,13.665,26.171,18.515,29.295,24.630,29.329,8.995,5.329,20.128 y 21.368 UFV respectivamente que contiene tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.(fs. 9 de los cuerpos 1 a 12 y 11 y 12 de cuerpos 1 a 12 de anexos).

2. El sujeto pasivo impugnó las citadas Resoluciones Determinativas el 8 de julio de 2013 vía recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT -LPZ/RA 1031/2013 de 14 de octubre, revocando totalmente las 12 resoluciones determinativas dejando sin efecto la deuda tributaria contenida en cada una de ellas, determinación que fue objeto de recurso Jerárquico por parte de la Administración Tributaria el 5 de noviembre de 2013, emitiéndose al efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2292 de 30 de diciembre de 2013 que confirmó la resolución de alzada.(1 a 218 anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si es evidente que la Autoridad de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica impugnada aplicó erróneamente los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492, alegando confusión del contribuyente, ocasionando la indefensión de la administración tributaria.

2. Si hubo mala interpretación del principio de verdad material, ausencia de motivación, e inobservancia del principio de congruencia y vulneración del principio de oficialidad por parte de la autoridad ahora impugnada.

4.2. Análisis y resolución.

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

a. En relación al primer objeto de controversia, se debe considerar que la administración demandante, cuestiona la determinación asumida tanto por la resolución de alzada confirmada por la resolución jerárquica ahora impugnada, de revocar totalmente las 12 resoluciones determinativas emitidas en contra del contribuyente Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L, por falta de presentación de

declaraciones juradas del IVA por los periodos enero a diciembre 2008, en virtud a que se dio validez a la prueba presentada por el contribuyente en alzada consistente en declaraciones juradas de los citados periodos, realizadas en el Formulario 200, bajo el entendido de que la citada documentación desvirtuaba la pretensión de la Administración, que si bien no se presentó en el formulario 210 al que estaba obligado el contribuyente a partir de 1 de agosto de 2006, se cumplió con la obligación; sin embargo, la administración considera que en dicha determinación se aplicó erróneamente el art. 69 de presunción a favor del contribuyente y 70 relativa a las obligaciones del sujeto pasivo de la L. N° 2492, prueba que según la administración no fue presentada oportunamente en los plazos establecidos por tanto no cumplía con lo establecido en el art. 81 del Cód. Trib., y afectaría sus intereses ocasionando su indefensión.

b. Al respecto se debe manifestar que el art. 70 establece que: “Constituyen obligaciones del sujeto pasivo: 1. Determinar declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos generadores de una obligación tributaria.” Por otro lado el art. 69 de la referida norma señala: “En aplicación del principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, leyes y disposiciones reglamentarias”, de la normativa citada precedentemente y haciendo la subsunción de los hechos suscitados en el presente caso, para la Administración Tributaria, el sujeto incumplió su obligación de pagar correctamente la deuda tributaria del IVA de los periodos enero a diciembre 2008 en la forma, medios y plazos establecidos para el efecto y como consecuencia de dicho incumplimiento le correspondió iniciar proceso de determinación sobre base presunta, en ausencia de las declaraciones Juradas respectivas en el Formulario 210, aspecto que imposibilitó la determinación sobre base cierta, en esa óptica la administración habría actuado conforme a la normativa glosada; sin embargo, la entidad demandante, antes de iniciar el proceso de determinación no verificó la información contenida en su sistema informático de base de datos, respecto a las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en formulario 200 que ya no se encontraba vigente, por otro lado tampoco observó ni desconoció la existencia de las mismas, por lo que no podía alegar que las citadas declaraciones Juradas debieron ser presentadas como prueba de reciente obtención conforme los arts. 81 y 97-II del Cód. Trib.

c. En ese contexto, no se observa que la autoridad recurrida hubiera aplicado erróneamente la normativa citada, más aun cuando la parte demandante no señaló cómo y de qué forma se aplicó erróneamente dicha normativa, tampoco es evidente que la determinación de confirmar la resolución de alzada le hubiera causado perjuicio ocasionando su indefensión, puesto que no identificó el perjuicio sufrido ni señaló que acto limitó su derecho a la defensa, siendo que la revocatoria de las 12 Resoluciones determinativas, tuvo su fundamento en la predisposición del cumplimiento de sus obligaciones por parte del sujeto pasivo traducidas en las declaraciones juradas presentadas en Formulario 200, desvirtuando de esta forma el supuesto incumplimiento, así como la determinación sobre base presunta que debió ser sobre base cierta al haberse presentado la declaración jurada aunque en formulario no vigente, en aplicación del principio de verdad material.

d. Con relación al segundo objeto de controversia, referido a la mala interpretación del principio de verdad material, ausencia de motivación, e inobservancia del principio de congruencia y vulneración del principio de oficialidad por parte de la autoridad ahora impugnada; es preciso referir que la administración pública, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal, al respecto la S.C. Plurinacional N° 0180/2013 de 27 de febrero entre muchas otras ha expresado que: “El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desglosa del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado Democrático de Derecho y que se encuentra establecido por el art. 8-II de la C.P.E., en cuyo mérito los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art. 180-I de la Norma Fundamental que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de la “verdad material”, debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional. En este sentido, debe entenderse que la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal ineficaz que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos...”. La administración demandante refiere que el contribuyente debió solicitar la rectificación de la declaraciones juradas, con el fin de que la verdad formal contenida en sus declaraciones coincida con la verdad material; sin embargo no lo hizo, es mas no habría presentado las citadas declaraciones, por lo que la verdad material no supone que la administración tributaria rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas de forma errónea, al respecto, se debe manifestar que el razonamiento de la resolución recurrida, no hace referencia a que la administración deba rectificar de oficio las citadas declaraciones juradas, más bien su fundamento radica en el hecho de que no hubo incumplimiento por parte del sujeto pasivo, que amerite proceso de determinación sobre base presunta y en la falta de verificación por parte de la administración de su sistema informático de la base de datos, en consecuencia la aplicación de la verdad material por encima de la verdad formal no supone poner en duda el alcance y validez de las disposiciones normativas tributarias como erróneamente alega la parte demandante.

e. En cuanto a que la resolución recurrida no se encuentra motivada puesto que no se encuentra respaldada con ninguna fundamentación jurídica, no resulta cierta, puesto que la misma justifica debidamente la determinación asumida en normativa aplicable al caso y principalmente en aplicación del principio de verdad material, y en cuanto a la inobservancia el principio de congruencia y vulneración del principio de oficialidad al haberse aceptado prueba injustificada, al no ser prueba de reciente obtención, puesto que dicha prueba debió ser expuesta previamente ante la administración tributaria, al no ser de reciente obtención no debió ser valorada, aclarar que precisamente en aplicación el principio de congruencia es que la resolución impugnada valoró la prueba ofrecida por el contribuyente, ya las mismas demostraron la realidad de los hechos, desvirtuando la determinación efectuada, por supuesto incumplimiento del contribuyente, por lo tanto tampoco es evidente la vulneración del principio de oficialidad.

f. En conclusión se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT -LPZ/RA 1031/2013 de 14 de octubre, que resolvió revocar totalmente las resoluciones determinativas, dejando sin efecto la deuda tributaria establecida en los citados actos administrativos por los periodos enero a diciembre 2008, no siendo evidentes las vulneraciones acusadas por la administración demandante, por lo que no corresponde dar curso a las pretensiones de la demanda, por no encontrarse fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 28, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2292/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



417

Empresa Distribuidora de Gas Sucre (EMDIGAS S.A.M.)
c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Distribuidora de Gas Sucre EMDIGAS S.A.M., representada por Jorge Calderón Zuleta contra el Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 514 a 549, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. N° R.J. N° 140/2013 de 16 de diciembre, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la contestación de demanda de fs. 570 a 549, réplica de fs. 675 a 698, dúplica de fs. 703 a 708, el decreto de autos para sentencia de fs. 717, los antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

La Empresa Distribuidora de Gas Sucre EMDIGAS S.A.M., representada por Jorge Calderón Zuleta dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos: a) Antecedentes previos y otros que generaron el ilegal proceso administrativo sancionatorio; que por Escritura Pública N° 123/1989 de 11 de agosto se suscribió entre Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos YFPB y EMDIGAS SAM contrato de suministro y provisión de gas natural en calidad de venta para su distribución por esta última a todos los consumidores industriales, comerciales y/o domésticos dentro del área de distribución de la ciudad de Sucre, por el plazo de 20 años a partir del 28 de abril de 1989.

El 6 de mayo de 1992, a propuesta de YFPB se suscribió contrato modificatorio, debido a la emisión del D.S. N° 22407 y a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Inversiones, que determinaron que el gobierno adopte decisiones de Política Económica y Energética y concentre los esfuerzos de YFPB a otras áreas de la cadena productiva, liberándose de la ejecución directa de actividades de comercialización en el mercado interno, a través de empresas privadas, quienes asumirían la totalidad de la inversión y ejecución, como consecuencia de ello, YFPB transfirió la obligación de provisión de gas natural que tenía con su empresa favor de la Empresa Andina S.A., contrato de venta y suministro de 19 de septiembre de 2000, que estableció que el precio del gas natural en City Gate en 1,30 \$us/MPC. Posteriormente el 25 de julio de 2003 EMDIGAS SAM y Vintage Petroleum Bolivia Ltda., suscribieron el contrato de venta y suministro con vigencia a partir del 1 de septiembre de 2003, por el cual obtuvo un precio más bajo por MPC de \$us. 0.28 en puerta de ciudad, respecto al precio anterior con la Empresa Andina S.A.

Como emergencia de los contratos suscritos con YFPB su empresa el 22 de septiembre de 2003, presentó ante la Superintendencia de Hidrocarburos para su aprobación Plan de Desarrollo y la Nueva Estructura Tarifada, y dicha instancia mediante Nota SH 8672 DJ1064/2004 de 11 de noviembre de 2004 declinó competencia al Ministerio de Minería e Hidrocarburos, como instancia competente para aprobar el Plan de Desarrollo y Nueva Estructura Tarifaria, en la misma fecha y paralelamente mediante Nota EMDIGAS PRES-0427-2003 se presentó, el Plan de Desarrollo y la Nueva Estructura Tarifada que contempla la rebaja del gas natural en Cite Gate de 0.28 \$us/MPC, que no se trasladaba al usuario final, sino que era la base del desarrollo y se convertía en inversión y de acuerdo a los contratos suscritos con YFPB y conforme a la Cláusula 6° fue aprobado por EMDIGAS SAM, en aplicación del silencio administrativo positivo del Ministerio aludido, porque la misma no dio respuesta ni hizo observación alguna dentro del plazo de 90 días que señala el contrato suscrito, que de acuerdo al art. 519 del Cód. Civ., es Ley entre partes, en virtud de ello ejecutó e implementó su Plan de Desarrollo y Estructura Tarifaria, conforme a lo pactada, informando al Ministro de Minería e Hidrocarburos de la falta de observación y la ejecución del plan de desarrollo, asimismo haber presentado anualmente informes de inversión y ejecución en cumplimiento al contrato, en las gestiones 2004 a 2009 mismas que no merecieron observación alguna, aprobadas igualmente por silencio administrativo.

El 5 de julio de 2004 se dictó el D.S. N° 27612, por el cual se crea el Fondo de Redes para YFPB y un Fondo de Redes para las Empresas Distribuidoras de acuerdo al art. 11, constituido por recursos provenientes de los montos que la empresa distribuidoras obtengan como producto de las rebajas del precio del gas natural en puerta de ciudad, mediante varias resoluciones administrativas la Superintendencia de Hidrocarburos del Sistema de Regulación Sectorial, instruye la apertura de cuentas a dicho fondo, y realizar el depósito y fija los precios del gas natural. El 11 de agosto 2005 se emite el Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes aprobado por D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005, con el objetivo de normar la distribución de gas natural en el territorio nacional. La Superintendencia de Hidrocarburos mediante Nota SH 4463 ADM 09442/2008 de 18 de junio, comunicó a su empresa, el inicio de una auditoria especial, a cargo de la Empresa Petrosertec S.R.L. de carácter técnico, económico, financiero jurídico y ambiental a realizarse del periodo de 1992 a 31 de diciembre de 2007, en cumplimiento de la instrucción del Ministerio de Hidrocarburos realizada mediante R.M. N° 020/2008. Posteriormente, el 2 de octubre de 2009, la ANH a través de su Unidad de Auditoria Interna, emite el Informe UAI N° 010/2009 de Auditoria de Fondo de Redes, Fondo de Recalificación y Reposición de cilindros de GNV, Fondo de Conversión de Vehículos a GNV y aporte al Fondo de Conversión, concluyendo que el Fondo de Redes para el periodo de septiembre de 2003 al 30 de abril de 2009, recaudado es de 2.973.541.07 de los cuales EMDIGAS SAM depositó la suma de \$us. 347.732.66 quedando un saldo por depositar de \$us. 2.625.808.41. El citado informe y otros sirvieron de base para la emisión de la Resoluciones Administrativas ANH N° 0905/2012 y N° 0690/2013 y R.M. R.J. 0140/2013, mismas que no cumplieron ni realizaron, los análisis legales del marco normativo y las conclusiones expuestas en los citados informes sirvieron de fundamento para terminar que EMDIGAS SAM solo realizó depósitos parciales de los recursos por el Fondo de Redes, y recomendaron su cobro, que en el ilegal proceso de sancionatorio fueron desvirtuados por su ineficacia y falta de idoneidad manifiesta.

b) Con relación a la aplicación retroactiva de la norma; transcribiendo parte de la resolución impugnada, señala que la ANH en diferentes actuaciones y en la página 5 de la R.A. ANH N° 0690/2013, confirmada por R.M. RJ N° 140/2013, sobre la creación y los recursos con los que es constituido el Fondo de Redes, confesó que el D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004, fue la norma que creó el citado Fondo de Redes, que es reconocido también en la página 8 de la R.M. RJ N° 140/2013, que el Ministerio de Hidrocarburos no valoró adecuadamente, desconociendo su aplicación, norma que desde su emisión hasta su derogación por el D.S. N° 28921, produjo todos los efectos jurídicos constitucionales, y no porque haya sido derogada se la tendrá como si nunca hubiera existido en el derecho positivo, prueba de ello, los informes sobre Fondo de Redes, y los Informes de la DRC, la citan y aplican su marco legal. La aplicación retroactiva que primero por parte de la ANH y luego por el Ministerio de Hidrocarburos le dan al inc. a) del art. 120 del D.S. N° 28291, por encima del D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004 vigente hasta antes de la creación del propio Fondo de Redes (1 de septiembre de 2003), se constituye una actuación administrativa ilegítima por ser contraria a la normativa legal vigente y a los principios de sometimiento pleno a la Ley, legalidad y de supremacía normativa, al no encontrarse dentro de la excepción constitucional del art. 33 anterior y 123 actual, por no tratarse de una norma social ni penal, circunstancia que el Ministerio demandado debió con carácter imperativo aplicar conforme el art. 410 de la actual norma fundamental, vulnerado derechos fundamentales del debido proceso, de la industria, de la propiedad privada, seguridad jurídica y probidad establecidos en los arts. 115, 120-I, 178 y 180 de la C.P.E. en relación a los principios del art. 4 de la L. N° 2341 de sometimiento pleno a la ley, verdad material, de imparcialidad y de jerarquía normativa, de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia y principio de irretroactividad, consiguientemente a partir de la creación del fondo de redes establecida por D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004, surge la obligación para las empresas distribuidoras de depositar en una cuenta abierta para el efecto, los montos resultantes de las rebajas a ser obtenidas en el precio del gas natural en City Gate, conforme los arts. 12 y 13 del citado Decreto Supremo, aplicable a partir de su vigencia y publicación y no las obtenidas con anterioridad a la creación del Fondo de Redes como ilegalmente aplicó el acto impugnando, puesto que no existía el citado Fondo a la fecha de suscripción del contrato con Vintage con vigencia partir del 1 de septiembre de 2003, un año antes de la vigencia del D.S. N° 27612. Asimismo manifestó que la prueba de las notas remitidas por la Ex Superintendencia de Hidrocarburos presentada en el proceso, no fueron valoradas, que demuestran que la obligación era exigible a su empresa a partir de la primera rebaja obtenida en vigencia y aplicación del D.S. N° 27612, es decir a partir del 3 de febrero de 2005, y que la rebajas obtenidas por EMDIGAS SAM en relación al precio aplicable en vigencia del citado decreto supremo, han sido depositadas en la cuenta corriente del Fondo de Redes, hasta el 28 de abril de 2009, que es la fecha de conclusión del contrato de distribución, por consiguiente dicha falta de valoración de la prueba vulnera el art. 8 del D.S. N° 27172 que Reglamenta la L. N° 2341, ocasionando perjuicio material en el patrimonio la sociedad que corresponde se a corregida con la nulidad de obrados aplicando el art. 35-c) y d) de la L. N° 2341.

c) Respecto a la invocación del silencio administrativo positivo; citando expresamente lo manifestado en el considerando IV. Punto 2 de la resolución impugnada, señala que dicha instancia jerárquica, no interpretó de acuerdo a las reglas de la sana crítica, lo previsto en el contrato, su reglamento transitorio menos la Ley de Procedimiento Administrativo, puesto que el 22 de septiembre de año 2003 la empresa presentó Nota EMIGAS-PRES-0427-2003, de acuerdo a contrato, el Plan de Desarrollo y Nueva Estructura Tarifaria, mismo que no mereció respuesta y en aplicación de la Cláusula 6° del convenio, fue dado por aprobado por su empresa en aplicación del silencio administrativo

positivo del ministerio, en razón de que dicha instancia gubernamental no dio respuesta alguna en el plazo de 90 días conforme señala el contrato, habiendo ejecutado e implementado dicho plan, con notificación mediante nota EMIGAS-PRES-495-2004 de 26 de noviembre, dirigida al Ministro de Minería e Hidrocarburos Ing. Guillermo Torres, misma que tampoco dio respuesta, posteriormente en la misma forma presentó en forma anual informes de inversión y ejecución por notas EMIGAS-PRES-495-2004, 0092-2005, 015-2006, 010-07 y 032-2009, mismos que no merecieron respuesta ni observación alguna, habiéndose de igual forma aprobado por silencio administrativo, establecida en el art. 17 de la L. N° 2341, el contrato suscrito con YPFB el año 1989 y el modificatorio del año 1992 en su Clausula Sexta inc. s) establece: "Para la aprobación de las posteriores fases de distribución. La empresa deberá al Ministerio de energía e hidrocarburos con un año de anticipación el nuevo plan de sus proyectos para atender la demanda en el área de distribución por otros 5 años. El Ministerio de Energía e Hidrocarburos en un plazo de máximo de 90 días desde la fecha de presentación, definirá la aprobación o el rechazo del proyecto. En caso de no haber observaciones en el plazo señalado, el proyecto se dará por aprobado.", cláusula que es concordante con el numeral VIII inciso d) del Reglamento Modificado de Distribución de Gas Natural a través de las Empresas Locales de Distribución que es parte integrante del contrato firmado con YPFB. Es evidente que la fijación de las tarifas es una potestad de la Administración (Ministerio) en esa línea, la empresa no modificó las tarifas a cobrarse a los usuarios del sistema, lo que propuso conforme norma y reconociendo la competencia del Ministerio de Energía e Hidrocarburos es la modificación de la estructura interna de la tarifa, convirtiendo la rebaja obtenida de 0.28 \$us./MPC del Gas Natural en City Gate en la Base del Plan de Desarrollo presentado, convirtiéndose en inversión, en ese sentido, era el Ministerio quien debía pronunciarse al respecto en el plazo de 90 días; no siendo evidente en consecuencia lo expresado por la resolución impugnada que mediante Nota MHE 0139-VMIC-0025 de 7 de enero de 2008, el Informe Legal N° GGAJ- 0567 de 28 de diciembre de 2007, se hubiera negado expresamente la posibilidad de aplicación del silencio administrativo positivo a favor de su empresa, en virtud a que la citada nota e informe tienen data de 7 de enero de 2008 y 28 de diciembre de 2007, después de 4 años de presentado el plan de desarrollo, afirmación que más bien da cuenta de que el Ministerio tenía la obligación legal y contractual de responder a la pretensión de su empresa, quedando acreditada la actuación ilegal del Ministerio de Hidrocarburos en la emisión de la resolución impugnada que debe ser corregido por haber vulnerado los principios y garantía imparcialidad, objetividad, transparencia, legalidad, seguridad jurídica y probidad establecidos en los arts. 115,120-I, 178-I y 180-I y II de la C.P.E., así como los principios de sometimiento pleno a la Ley, verdad material, imparcialidad, de jerarquía normativa, principios sancionadores, tipicidad, presunción de inocencia, de procedimiento punitivo y de irretroactividad de la Ley de Procedimiento Administrativo 2341.

d) Respecto a la revocación por razones de ilegitimidad; manifiesta que la ANH y el Ministerio demandado incumpliendo normas adjetivas y sustantivas relacionadas a la materia resuelvan declarar probados los cargos contra su empresa, transgrediendo las normas de la Ley de Hidrocarburos N° 3058 que es base de la errada decisión adoptada.

Citando los arts. 21, 25-k), 105, 108 de la Ley de Hidrocarburos N° 3058 y los arts. 7, 103, 129, 131 y 133 del D.S. N° 28291 del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, argumentó que el citado reglamento es inaplicable en contra de las actuales empresas Distribuidoras de Gas Natural entre las cuales se encuentra la empresa demandante, por lo que no está sujeta ni es pasible a las sanciones ni infracciones establecidas en el art. 103 del citado Reglamento, que por tipicidad está reservada a los concesionarios, como claramente se define en el art. 7 de dicho reglamento y el art. 138 de la Ley de Hidrocarburos. Para que la empresa demandante, sea sujeto de fiscalización y para que la ANH se haga cargo de la verificación de las obligaciones control y fiscalización en lugar del Ministerio y la normativa de infracciones y sanciones que sirven de motivación para avocarse competencia ilegítima, la Superintendencia de Hidrocarburos tenía la obligación de adecuar el contrato de EMDIGAS SAM a la vigencia de la Ley de Hidrocarburos y su Reglamento de Distribución de Gas Natural por redes y otorgar la concesión por adecuación hasta la fecha de cumplimiento del contrato, en cumplimiento del último párrafo del art. 108 de la Ley de Hidrocarburos en relación a los arts. 105 de la misma norma y 131 y siguientes de su reglamento aprobado por D.S. N° 28291 y de esa forma hacerse cargo de las obligaciones de control, supervisión y fiscalización en lugar del Ministerio de Hidrocarburos como manda expresamente el art. 133, obligación legal que no fue incumplida por decisión unilateral de la superintendencia de hidrocarburos como textualmente lo reconoce en la R.A. N° 0690/2013 en la Pág. 10 y 11, que no fue valorada ni aplicada en la Resolución Administrativa ANH N° 0690/2013 ni en la R.J. N° 140/2013, violando el art. 133 en relación al art. 1-a) de la L. N° 1600, que al no estar adecuado el contrato por voluntad de la Superintendencia de Hidrocarburos a la L. N° 3058 y D.S. N° 28291, no existe la economía jurídica vigente para su sector, debido a que la Superintendencia hoy ANH no cumplió con los presupuestos reglamentarios transitorios previos descritos para aplicar el capítulo de infracciones y sanciones conforme al art. 112 de la Ley de Hidrocarburos, norma que guarda relación con el art. 123 de la C.P.E., vulnerado los arts. 77, 4-h) de la L.P.A. y los arts. 123, 410-I y 180-I y II de la C.P.E. y 10 de la L. N° 1600, habiendo correspondido en su caso emitir Resolución Jerárquica revocando totalmente la R.A. N° 0690/2013 al haber transgredido los límites de la normativa vigente.

e) Con relación a las pruebas no valoradas; refiere que el Ministerio demandado encubre los vicios procedimentales cometidos por la ANH al señalar que no toda prueba aportada tiene que ser producida y valorada y que la auditoria regulatoria únicamente constituye un documento interno de la administración y el informe solo es una opinión técnica del auditor que puede o no ser considerada por el regulador, que la auditoria regulatoria efectuada, a la empresa demandante, por el periodo 1992 a 31 de diciembre de 2007 que concluyó que por concepto de fondo de redes en aplicación de las normativa legal vigente acumulado al 31 de diciembre de 2007 asciende a \$us. 239,122, informe que fue valorado por la ANH mediante providencia dictada el 13 de julio de 2009, misma que no fue valorada en la emisión de la R.A. ANH N° 0690/2013 ni en la Resolución Jerárquica RJ140/2013, que constituye prueba plena e irrefutable que no fue tomada en cuenta en las resoluciones impugnadas, constituyéndose en flagrante vulneración del art. 47 de la L. N° 2341 concordante con el art. 27 de su Reglamento. Que no es evidente que los descargos presentados se limitaron únicamente cuestionar el periodo comprendido entre septiembre de 2003 a julio de 2004 y no se hubiese desvirtuado deuda correspondiente a las gestiones comprendida entre el año 2005 a 2009, al respecto señala que el Fondo de Redes, nace el 5 de julio de 2004 con el D.S. N° 27612, hasta esa fecha el precio anterior aplicable a la empresa era de 1.02 \$us/PMC, siendo la primera rebaja el 3 de febrero de 2005 como emergencia de la emisión de la R.A. SH. N° 0124/2005 de 0,22\$us/MPC hasta la emisión de la R.A. SH N° 0605/2005 de 9 de mayo que determina una rebaja de 0,04\$us/MPC, fecha desde la cual y hasta la conclusión del contrato el 28 de abril de 2009, no hubo ningún rebaja en el precio de Gas Natural en City Gate y menos deuda por concepto de Fondo de

Redes. Asimismo la auditoría interna elaborada por auditoría interna de la AMI, no realizó un análisis normativo, sino una análisis matemático y contable, estableció que el fondo de redes para empresas distribuidoras fue creado recién el 5 de julio de 2005 por D.S. N° 27612, informe que fue fundamental para la emisión de las Resoluciones Administrativas impugnadas, no siendo evidente que la rebaja del gas natural sea de \$us. 0.32 con relación al 1.30\$us./MPC, sino que es en relación a la diferencia resultante y aplicación al precio vigente anterior de la compra era 1.02\$us/MPC, siendo la primera rebaja de 0.22\$us/MPC y no 0.50, estos errores de apreciación e inadecuada valoración que realizó el Ministerio demandado, ocasionan un grave perjuicio económico a la empresa demandante y vulnera los principio de buena fe, imparcialidad, objetividad, legalidad, probidad y seguridad jurídica contraviniendo las garantías del debido proceso, legalidad establecidos en los arts. 115, 120-I, 1784 y 180-I y II de la C.P.E. que deben ser corregidos en el presente proceso.

I.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se anule hasta el vicio más antiguo el proceso administrativo y en caso de establecer inexistencia de vicios procedimentales se revoque totalmente la resolución de recurso jerárquico y se declaren improbados los cargos imputados por auto de formulación de cargos de 12 de diciembre de 2011 por la ANN por presunto incumplimiento de depósitos de los recursos generados en el Fondo de Redes.

II. Contestación de la demanda.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 11 de abril de 2014 (fs. 552) y corrido traslado a Juan José Hernando Sosa Soruco, Ministro de Hidrocarburos y Energía, éste responde a la demanda (fs. 570 a 582), con los siguientes argumentos:

a) Objeto del procedimiento administrativo tramitado por la ANH; Con carácter previo precisó que la presente demandada tiene su origen en la determinación de la autoridad regulatoria de hidrocarburos de sancionar a uno de los operadores en el ejercicio de las atribuciones establecidas en la L. N° 1600 del Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE) y la L. N° 3058 de Hidrocarburos, facultad ejercida en la actualidad por la Agencia Nacional de Hidrocarburos antes Superintendencia de Hidrocarburos. De acuerdo al Auto de Formulación de Cargos y la R.A. N° 0906/12 de 8 de mayo de 2012, la ANN determinó que EMDIGAS SAM incumplió el art. 103-r) del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes aprobado por D.S. N° 28291, estableciendo que la empresa incumplió con el depósito íntegro de los recursos generados al Fondo de Redes, como emergencia de la reducción del precio de compra del gas natural, desde la gestión 2003 hasta la gestión 2009 en City Gate de la Empresa VINTAGE, que alcanzo a la suma de \$us. 2.625,808.41, en ese sentido los aspectos vinculantes a la utilización de todo o en parte de los recursos resultantes de la reducción del precio de compra del gas natural en otras actividades, resultan ajenas al objeto del proceso sancionatorio iniciado por cuanto no enervan el incumplimiento.

b) Con relación la supuesta falta de aplicación retroactiva de la norma; señala que en este punto la empresa demandante reitera inextenso lo manifestado en su recurso jerárquico respecto a la supuesta aplicación retroactiva del inc. a) del art. 120 del D.S. N° 28291 por encima del D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004 criterio que vulneraría flagrantemente la C.P.E. y manifiesta que EMDIGAS SAM en 28 de junio de 2013, oportunamente solicitó a dicho ministerio que promueva acción concreta de inconstitucionalidad, ante dicha solicitud mediante Resolución de 5 de julio de 2012, la citada acción fue rechazada en aplicación del art. 80 del Código Procesal Constitucional, que luego fue remitida en consulta al Tribunal Constitucional Plurinacional que mediante Auto Constitucional N° 0298/2013-CA de 30 de julio, ratificó la citada Resolución. Manifestó que el objeto del D.S. N° 28291 conforme su art. 1 es de normar la actividad de distribución de gas natural por redes en el territorio nacional y el art. 8 del citado decreto establece que entre las atribuciones del ente regulador se encuentra el de cumplir y hacer cumplir dicho reglamento asegurando la correcta interpretación de sus principios y objetivos. En su momento dicha instancia jerárquica no podía pronunciarse respecto a la retroactividad y/o irretroactividad del art. 120 del citado Decreto Supremo, por no extenderse su competencia a ello, y en el entendido de que toda norma, sea ley, decreto, mientras no sea declarado inconstitucional, se presume constitucional y su aplicación resulta obligatoria, en ese sentido no resulta argumento válido lo expresado por la parte demandante, pues como manifestó dicha instancia no es competente para conocer y resolver la constitucionalidad o no de la norma cuestionada; sin embargo, no debe perderse de vista que lo único que la ANH como ente regulador fue verificar que la empresa ahora demandante haya depositado los recursos que no son de su propiedad, en cuentas correspondientes al fondo de redes, puesto que los recursos obtenidos como consecuencia de la rebaja en el precio de compra del gas natural, no podían ser apropiados por las empresas distribuidoras como recursos propios ni dispuestos de forma alguna, más aún si dichos recursos no fueron transferidos directamente al consumidor, correspondía su depósito en las citada cuenta y eludir el cumplimiento de una obligación amparada en una supuesta aplicación retroactiva del D.S. N° 28291, únicamente busca encubrir una pretensión de apropiación de recursos que nunca correspondieron a la empresa distribuidora ni podían ser dispuestos en ninguna forma al margen de los mecanismos y procedimientos establecidos por el citado decreto supremo.

c) Respecto a la invocación del silencio administrativo positivo; refiere que la reiterada e insistente invocación del silencio administrativo positivo es absolutamente impertinente dentro del proceso sancionador objeto de la presente, como se tiene dicho la supuesta e inexistente aprobación del plan de desarrollo presentado por EMDIGAS SAM al entonces Ministerio de Minería de Energía e Hidrocarburos, no tiene ninguna incidencia ni relevancia alguna respecto a la obligación legal de depositar los recursos obtenidos por la rebaja del precio del gas natural, pues no existe disposición legal alguna que autorice a la empresa distribuidora incumplir con dichos depósitos y peor aún decidir el destino de los mismo cualquiera sea el objeto al que apliquen, incluso aplicarse supuesta inversiones, supuesto que la ahora demandante pretende imponer, para eludir su responsabilidad por el incumplimiento al deber de realizar los depósitos en la cuenta del fondo de redes, so pretexto de haber operado un silencio administrativo positivo. La normativa aplicable al caso no contiene ninguna salvedad o exención de responsabilidad por incumplimiento a los depósitos al fondo de redes, dichos recursos debían ser utilizados siguiendo un estricto procedimiento detallado en el art. 123 del citado Reglamento y con autorización de la ex Superintendencia de Hidrocarburos, no existiendo la posibilidad de omitir dichos depósitos.

Con relación a la falta de respuesta respecto a la presentación del Plan de Desarrollo y la Estructura Tarifaria de la Red de Distribución de Sucre ante el ex Ministerio de Minería e Hidrocarburos en cumplimiento al contrato el cual al no haber merecido respuesta en plazo de 90 días fue aprobado determinando que el diferencial de ingresos constituya en inversión. Al respecto manifiesta que la cláusula sexta del contrato Modificatorio al contrato sobre distribución y Venta de Gas Natural, referida a las obligaciones de la empresa, en su literal s) y el numeral VIII referida a las obligaciones del Ministerio de energía e Hidrocarburos literal d), están referidas a la presentación y aprobación de "programas de Inversión" y ejecución de Proyectos" de la lectura de ambas disposiciones se evidencia que la empresa demandante pretende la aplicación de una disposición reservada para la presentación de programas de inversión y ejecución de proyectos a determinaciones de carácter tarifario, pretensión que no tiene sustento jurídico válido, pues contrariamente, las propuestas presentadas por las empresas ante el eventual no pronunciamiento del Ex Ministerio de Energía e Hidrocarburos no se extiende al tema de la fijación o revisión tarifa, sino únicamente a la aprobación de programas de inversión, en razón a que las tarifas dada su naturaleza es una atribución administrativa y no puede ser librada al arbitrio de las empresas privadas, por su implicancia directa en los usuarios, en ese sentido la pretensión de la empresa demandante es contrario al ordenamiento jurídico administrativo y regulatorio aplicable, siendo que dicha competencia correspondía exclusivamente al Ex Ministerio de Energía e Hidrocarburos como prevén los arts. 2, 5, 9 y 10 de la R.M. N° 03/2003 y a partir de la promulgación de la L. N° 1600 del SIRESE y 1689 y 3058 de Hidrocarburos la entidad competente es exclusivamente de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y ex Superintendencia de Hidrocarburos, que en ninguna caso dicha normativa prevé que una medida de carácter tarifario sea aprobada por silencio administrativo y finalmente señaló que mediante la Nota MHE 0139VMIC-0025 de 7 de enero de 2008 e Informe Legal N° DGAJ-0567 de 28 de diciembre de 2007 se dio pronunciamiento expreso por parte del Ex Ministerio de Hidrocarburos y Energía negando expresamente la posibilidad de aplicar el silencio administrativo alegado a favor de su empresa, asimismo agregó que el plan de desarrollo que conforme la cláusula sexta debía ser presentado con un año de anticipación no fue cumplido debido a que el mismo se lo hizo recién en septiembre del 2003.

d) En cuanto a la revocación de razones de ilegitimidad; expresa que nuevamente se cuestiona la competencia de la ANH para el conocimiento y procesamiento de la infracción administrativa, así como la aplicabilidad del art. 103 del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, ya que en su criterio la infracción está reservada a las empresas concesionarias y no así a las empresas distribuidoras, en virtud a que su empresa no adecuó su contrato a la Ley de Hidrocarburos y el ente regulador no le otorgó concesión por adecuación. Al respecto señalo, que el 11 de agosto de 1989, se suscribió el contrato entre YPFB y EMDIGAS SAM de distribución y Venta de Gas Natural, modificado el 6 de mayo de 1992, posteriormente se promulgó la L. N° 1194 de 1 de noviembre de 1990, cuyo art. 78 exponía que el Ministerio de Energía e Hidrocarburos es el ente fiscalizador y normador, en cuya vigencia se emite la R.M. N° 03/93 de 12 de enero de 1993, que aprueba la Regulación Tarifaria para distribución de Gas Natural, cuyo art. 2 define al Ministerio de Energía e Hidrocarburos como el encargado de regular la tarifas de distribución de gas natural, el 28 de octubre de 1994 se promulga la L. N° 1600 que crea el SIRESE, cuyo art. 10, le asigna la atribución de aprobar tarifas a las Superintendencias Sectoriales en cada uno de los sectores y el 30 de abril de 1996 se promulga la L. N° 1689 que dispuso en su art. 34, que el transporte de hidrocarburos y sus derivados por ductos y distribución de gas natural debía ser aprobado por la Superintendencia de Hidrocarburos del SIRESE y por último el art. 84 de la citada norma dispuso que las empresas distribuidoras de gas natural debían adecuar sus contratos a los requisitos de dicha norma en el plazo de 180 días de su promulgación y finalmente el 17 de mayo de 2005 se promulga la Ley de Hidrocarburos en actual vigencia N° 3058, en cuyo cumplimiento se emite el D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005 que Aprueba el Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes.

Desde la fecha de suscripción del contrato con YPFB el Estado Boliviano ha emitido diversas normativas que regularon la actividad de distribución de gas natural por redes y de acuerdo al contrato modificatorio suscrito el año 1992 cuya cláusula de transitoriedad señala: "La Empresa se Obligará y sujetará a los preceptos que el Estado Boliviano expida en el futuro en materia de transporte y distribución de gas natural en el país. Al efecto, el presente contrato tendrá carácter transitorio hasta la aprobación del Código de Gas o disposición legal equivalente, al que deberá adecuarse las cláusulas del presente contrato...", cláusula que tiene por finalidad someter a todos los operadores a la normativa que vaya a emitir el estado, en ese sentido el art. 1 de la L. N° 3058 establece que todas las persona individuales y colectivas públicas, de sociedad de economía mixta y privadas, nacionales y extranjeras que realizan actividades en el sector de hidrocarburos quedan sometidas a la ley, a su vez el D.S. N° 28291 en sus art. 21 y 105 establece, las atribuciones de la superintendencia de aplicar las sanciones establecidas en dicho reglamento. En ese sentido es indiscutible la competencia de la ANH para investigar, procesar y sancionar todas las infracciones al ordenamiento jurídico regulatorio, el hecho de no haber suscrito contrato de concesión o no haberse adecuado a la normativa actual no exime a la empresa recurrente del cumplimiento de la normativa regulatoria que establece obligaciones y prohibiciones que las empresa operadoras deben cumplir.

e) Con relación a las pruebas no valoradas; manifiesta que este argumento es réplica del recurso jerárquico en ese sentido se remite al análisis efectuado en dicha instancia y señala que el art. 47 de la L. N° 2341, cuyo parág. IV, faculta a la autoridad administrativa a rechazar las pruebas que su juicio sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, disposición que es concordante con el art. 27 del Reglamento para el SIRESE D.S. N° 27172, sujetándose la valoración de la prueba a la sana crítica, en ese sentido el ordenamiento jurídico otorga a la autoridad administrativa un amplio margen de valoración respecto a la averiguación de la verdad material, sobre la base del criterio propio de la sana crítica utilizando la lógica que permite concluir ciertas decisiones para obtener una decisión fundada, en ese sentido las opiniones contenidas en un determinado informe únicamente constituye una opinión que no es vinculante para la autoridad administrativa, que puede sumir o no sus conclusiones en un acto administrativo definitivo, el cual es perfectamente impugnabile si perjudicase los derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado. Concluyó manifestando que la responsabilidad administrativa de la empresa recurrente por infracción del art. 103-r) del reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes de Diseño, Construcción, Operación de Redes de Gas Natural e Instalaciones Internas, por no depósito total al Fondo de Redes, subsiste ante la verificación del pago correspondiente a una sola gestión y que el argumento de la empresa debía estar dirigida a rebatir la infracción administrativa que se le atribuye, a probar en su caso que el depósito ha sido efectuado en los término estipulados en el D.S. N° 28291 de ninguna manera cuestionar la vigencia o la obligación contenida en dicha norma.

2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Distribuidora de Gas Sucre EMDIGAS S.A.M y se mantenga firme y subsistente la R.M. RJ N° 140/2013 16 de noviembre.

III. Respuesta del tercero interesado.

3.1. Fundamentos del tercero interesado.

El tercer interesado Agencia Nacional de Hidrocarburos fue notificada legalmente por orden instruida (Fs. 621 a 668) se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Distribuidora de Gas Sucre EMDIGAS S.A.M, por memorial que cursa a fs. 558 a 582, con los siguientes fundamentos:

a) Citando el arts. 11 del D.S. N° 27612 y 120, 121, 122 del D.S. N° 28291 y el art. 10 de la L. N° 1600 refiere que está obligada a cumplir lo que manda la normativa en vigencia, en ese sentido aplicó lo dispuesto en el D.S. N° 28291, con relación a los depósitos en el fondo de redes para los concesionarios y actuales empresas distribuidoras, constituido con los recursos provenientes de las rebajas en el precio del gas natural en puerta de ciudad y que no hayan sido transferidos a los usuarios finales, por lo que mal podría el regulador y el Ministerio pronunciarse respecto a la retroactividad o no del D.S. N° 28291, limitándose a su cumplimiento, por lo que la empresa demandante no puede observar dicha circunstancia en esta instancia más aun cuando no lo hizo en instancias pertinentes. Agregó que en aplicación del principio de legalidad los actos dictados por la administración no pueden contradecir ni hallarse en oposición con ninguna normativa legal en concordancia con los arts. 10 de la L. N° 1600 y art. 4-c) y g) de la L. N° 2341 que establecen como principio fundamental de sometimiento pleno a la ley, razón por la cual sus actuaciones se presumen legítimas, en consecuencia la ANH carece de competencia suficiente para pronunciarse sobre la retroactividad de la D.S. N° 28291 lo contrario sería ir contra el principio de legalidad.

b) Que mediante nota SH 6872DJ 1064/04 de 11 de noviembre de 2004, el ente regulador se declaró sin competencia para conocer y aprobar el Nuevo Plan de Desarrollo y la Estructura Tarifaria, posteriormente el Ministerio de Hidrocarburos y Energía mediante nota MHR-0139VM1C-0025 de 7 de enero de 2008, señaló que el Informe N° DGAJ-0567 de 28 de diciembre de 2007 indicó que no existe ninguna documento que evidencie la solicitud de aprobación de este plan, que fue interpuesto ante la superintendencia de hidrocarburos y no así ante el Ministerio de Minería de Hidrocarburos y que la figura del silencio administrativo no era aplicable.

c) Con relación que la empresa demandante no está sujeta ni es pasible de las sanciones e infracciones establecidas en el art. 103 del Reglamento, por cuanto las mismas están reservadas a los concesionarios y no así a las distribuidoras, señala que toda empresa que realiza actividades del sector de hidrocarburos se encuentra sujeta a la aplicación de la Ley de Hidrocarburos N° 3058 y su Decreto Reglamentario D.S. N° 28291 y que conforme el art. 131 de esta norma evidentemente las empresas distribuidoras debían adecuarse a la nueva normativa y otorgarse en concesión la distribución de Gas Natural por Redes, sin embargo, ello no desvirtúa que la actividad sigue siendo la misma es decir de distribución de gas natural por redes, sin que ello elimine las atribuciones y obligaciones que tiene la empresa y que contrariamente lo alegado la empresa demandante reconociendo su obligación realizando los depósitos en el fondo de redes al haber depositado parte de los mismos lo que implica su consentimiento y sometimiento a la citada normativa. Concluyó manifestando que la revocación por ilegitimidad tiene lugar en supuesto en el que el acto administrativo es contrario al orden jurídico positivo vigente lo que no ocurrió en el caso.

3.2. Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta, por no haberse evidenciado vulneración alguna al régimen jurídico vigente, contenido en la Resoluciones Ministerial R.J. N° 0140/2013 emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, misma que conformó las Resoluciones Administrativas ANH N° 0690/2013 y 0906/2012 emitidas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) Mediante Auto de Cargo de 12 de diciembre de 2011, la Agencia Nacional de Hidrocarburos formuló cargo contra la Empresa Distribuidora de Gas Sucre S.A.M. EMDIGAS, por ser presunta responsable de incumplir con el depósito de los recursos generados en el fondo de redes, conducta contravencional que se encuentra prevista y sancionada en el inc. r) del art. 103 del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes aprobado por D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005, acto que fue notificado a la empresa por cedula el 7 de febrero de 2012, el 23 de febrero de del mismo año, la empresa interpuso excepción de incompetencia e inaplicabilidad del procesamiento sancionatorio establecido por el art. 103-r) del D.S. N° 28291. Por Resolución Administrativa ANH N° 0906/2012 de 9 de mayo, se declaró probado el cargo formulado contra la empresa demandante por la infracción del art. 103-r) del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, de diseño, construcción, Operación de Redes de Gas Natural e Instalaciones Internas, por el no depósito total al Fondo de Redes, sancionándose a la empresa con una multa equivalente a \$us. 5.437.36 conforme al art. 103 del citado Reglamento. (Fs. 64 a 67 Anexo 1 y 369 a 373 anexo 2).

b) Una vez notificada la empresa con la citada resolución administrativa, el 22 de mayo de 2012 solicita aclaración y compensación de la citada resolución, misma que es rechazada por Auto de 25 de mayo de 2012, el 20 de junio de 2012, interpone recurso de revocatoria con la Resolución Administrativa ANH N° 0906/2012, emitiéndose la Resolución Administrativa ANH N° 0690/2013 de 26 de marzo, rechazando el recurso de revocatoria interpuesto y conformando la resolución administrativa impugnada, acto del cual se solicitó aclaración y compensación que igualmente fue rechazado por providencia de 22 de abril de 2013, el 14 de mayo de 2013, la empresa demandante interpone recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución Ministerial R.J.N°140/2013 de 16 de diciembre, que rechazó el recurso interpuesto y confirmó las

Resoluciones Administrativas Nos. 690/2013 y 906/2012, resolución de la cual se solicitó aclaración y complementación, que fue declarado improcedente por Resolución Ministerial R.J. N° 005/2014 de 9 de enero (fs. 381-382 y 455 a 465, 484 a 503 y 713 anexo 2).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1. Conflicto jurídico u objeto de controversia.

Que antes de resolver la causa, al encontrarse en los alegatos de la demanda y varios objetos de controversia a ser resueltos, este tribunal, en cumplimiento de la aplicación directa la Constitución Política del Estado de 9 de febrero de 2009 dispuesta por la S.C. N° 1922/2012 de 12 de octubre de 2012 que señala que: "... los preceptos de una Constitución al entrar en vigencia, deben ser aplicados de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política que se está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la Constitución Política, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigencia..." y del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180-I de la C.P.E. en actual vigencia, que ha sido entendido por la sentencia constitucional como: "...el cumplimiento (refiriéndose al principio procesal de eficacia) de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales...", procede a resolver solo los puntos de controversia que se refieren a: a) Que la Agencia Nacional de Hidrocarburos carece de competencia por lo tanto sus actos son ilegítimos que debieron ser anulados por el ministerio demandado; y b) Si la Agencia Nacional de Hidrocarburos aplicó retroactivamente el inc. a) del art. 120 del D.S. N° 28291, por encima del D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004, ya que resueltos éstos, se cumple el fin último de todo proceso en general que es la resolución del conflicto jurídico y en particular del proceso contencioso administrativo, que es el de control de legalidad de los actos administrativos, es decir el ajuste del acto administrativo a la Constitución, a las Leyes o normas Reglamentarias.

Además porque resueltas estas dos controversias, es intrascendente resolver otros puntos de controversia y en ejecución inmediata de la prescripción constitucional prevista en el art. 14-IV de la C.P.E., que determina que en el ejercicio de los derechos, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las Leyes no manden, ni a privarse de los que éstas no prohíban.

Que en razón de lo anteriormente señalado, los puntos de controversia, a ser resueltos de forma preferente por éste tribunal son:

1. Si es evidente que la Agencia Nacional de Hidrocarburos carece de competencia por lo tanto sus actos son ilegítimos y que debieron ser anulados por el ministerio demandado.

2. Si la Agencia Nacional de Hidrocarburos aplicó retroactivamente el inc. a) del art. 120 del D.S. N° 28291, por encima del D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004, vulnerando lo establecido por el art. 123 de la C.P.E. así como derechos fundamentales del debido proceso, industria, propiedad privada, seguridad jurídica y probidad establecidos en los arts. 115, 120-I, 178 y 180 de la C.P.E. en relación a los principios de del art. 4 de la L. N° 2341 de sometimiento pleno a la Ley, verdad material, de imparcialidad y de jerarquía normativa, de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia y principio de irretroactividad.

5.2. Análisis y resolución.

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

1. Respecto al primer punto referido a "Si es evidente que la Agencia Nacional de Hidrocarburos carece de competencia por lo tanto sus actos son ilegítimos y que debieron ser anulados por el Ministerio demandado", al respecto debemos señalar lo siguiente:

a) La empresa EMDIGAS SAM, ahora demandante cuestiona la determinación asumida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía de confirmar la Resolución de Recurso de Revocatoria que confirmo el cargo establecido por la Resolución Administrativa ANH N° 0906/2012 de 9 de mayo, por la infracción del art. 103-r) del Reglamento de Distribución de Gas Natural, Diseño, Construcción, Operación de Redes de Gas Natural e Instalaciones Internas, por el no depósito total al fondo de redes, sancionándose a la empresa con una multa equivalente a \$us. 5.437.36. En ese sentido cuestiona la competencia de la ANH para el conocimiento y procesamiento de la infracción administrativa atribuida a su empresa, así como la aplicabilidad del art. 103 del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, ya que en su criterio la infracción está reservada a las empresas concesionarias y no así a las empresas distribuidoras, en virtud a que su contrato no fue adecuado a la Ley de Hidrocarburos, debido a que el ente regulador no le otorgó concesión por adecuación en cumplimiento del último párrafo del art. 108 de la citada Ley de Hidrocarburos en relación a los arts. 105 de la misma norma y 131 y 133 siguientes de su reglamento, aprobado por D.S. N° 28291, en consecuencia no puede avocarse competencia para la verificación control y fiscalización de sus obligaciones en lugar del Ministerio de Hidrocarburos, vulnerado los arts. 77, 4-h) de la L.P.A. y los arts.123, 410-I y 180-I y II de la C.P.E. y 10 de la L. N° 1600.

b) A efectos de resolver el conflicto planteado se debe empezar señalando que EMDIGAS SAM y YPFB el 11 de agosto de 1989, suscribieron contrato de Distribución y Venta de Gas Natural, mismo que fue modificado el 6 de mayo de 1992, modificación que tuvo lugar en cumplimiento del D.S. N° 22407 y la Ley de Hidrocarburos N° 1194, cuya cláusula Décimo Octava de Transitoriedad del Contrato estipula lo siguiente: "La empresa se obligará y sujetará a los preceptos que el Estado Boliviano expida en el futuro en materia de transporte y distribución de gas natural en el país. Al efecto, el presente contrato tendrá carácter transitorio hasta la aprobación del Código de Gas o disposición legal equivalente, al que deberá adecuarse las cláusulas del presente contrato. Este instrumento también garantizará a la empresa la recuperación de las inversiones realizadas y la rentabilidad sobre las mismas." De lo que se infiere, que la empresa demandante en la ejecución del contrato suscrito, estaba condicionada a cumplir la normativa a emitirse en el futuro sobre la materia objeto del contrato.

c) En cuanto a la fiscalización de las actividades del sector de hidrocarburos conforme a la L. N° 1194 de 10 de noviembre de 1990 vigente a momento de la modificación del contrato, y conforme disponía el art. 78 de la citada norma, esta labor estaba a cargo del Ministerio de Energía e Hidrocarburos a través de la Dirección General de Hidrocarburos, posteriormente a la emisión de la L. N° 1600 del SIRESE de 18 de octubre de 1994, que crea el Sistema de Regulación Sectorial para regular y controlar las actividades de los sectores de telecomunicaciones,

electricidad, hidrocarburos por medio de las Superintendencias Sectoriales, conforme a las atribuciones establecidas en el art. 10 de la citada Ley, de igual forma el 30 de abril de 1996 se promulgo la L. N° 1689 que de acuerdo a los arts. 34 y 66, esta actividad estaba a cargo de la Superintendencia de Hidrocarburos, el 17 de mayo de 2005 se promulga la L. N° 3058 de Hidrocarburos vigente en la actualidad, cuyo art. 24 establece que la actividad de hidrocarburos continua a cargo de la Superintendencia de Hidrocarburos con todas las atribuciones establecidas en la L. N° 1600, asimismo en cumplimiento de la citada norma se emite el D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005, que tiene por finalidad reglamentar la Ley de hidrocarburos, la Distribución de Gas Natural por Redes, Diseño y Construcción, Operación de Redes de Gas Natural e Instalaciones Internas, cuyo art. 127-a) establece como una de las competencias de la Ex Superintendencia de Hidrocarburos lo siguiente: "La Superintendencia será la responsable de aprobar y verificar el cumplimiento de los proyectos de expansión e instalaciones internas que presenten los concesionarios o las empresas distribuidoras y verificar el cumplimiento de la ejecución de los mismos, cuando hubieren utilizado recursos provenientes del fondo de redes para los concesionarios o empresas distribuidoras. Para tal efecto establecerá el procedimiento correspondiente", hasta la promulgación del D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009, que establece la Organización del Poder Ejecutivo en su art. 138 dispone el cambio de denominación de la Ex Superintendencia de Hidrocarburos a Agencia Plurinacional de Hidrocarburos, manteniendo sus atribuciones y competencias. De la relación normativa realizada se establece que la Agencia Nacional de Hidrocarburos tiene competencia para investigar, procesar y sancionar las infracciones administrativas de la actividad hidrocarburífera en el país.

d) En cuanto a que art. 103-r) del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, no se aplicaría a la empresa demandante, toda vez que esta infracción está reservada a las empresas concesionarias y no así a las empresas distribuidoras, en atención a que su contrato no fue adecuado a la Ley de Hidrocarburos por el ente regulador, se debe manifestar si bien es evidente, que el citado contrato no fue adecuado a la normativa actual conforme establece el art. 108 de la Ley de Hidrocarburos y 131 de su Reglamento, debido a que el ente Regulador dejó en suspenso dicho proceso de adecuación, comunicando a la empresa mediante nota SH04817DEF0412/2006CAR de 9 de junio de 2006 (fs. 509) la imposibilidad de continuar con el proceso de adecuación, debido a la Promulgación del D.S. N° 28701 de 1 de mayo de 2006, de Nacionalización de Hidrocarburos cuyo art. 5 establece que el estado toma el control y dirección de la producción, transporte, refinación, almacenaje, distribución, comercialización e industrialización de hidrocarburos en el país, en virtud a la cual solicitó al Ministerio de Hidrocarburos los lineamientos a seguir, considerando de que la citada norma afectaba el proceso adecuación de las empresas distribuidoras, ante dicha circunstancia no se evidencia que la empresa ahora demandante hubiera insistido al Ministerio demandado y al ente regulador para definir su situación contractual. Al margen de lo manifestado la empresa demandante, es consciente que la obligación de efectuar los depósitos correspondientes al fondo de redes, es anterior a la promulgación del D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005, puesto que dicha obligación ya estaba establecida en los arts. 11 y 13 del D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004, asimismo antes de esta norma, por R.M. N° 03/93 de 12 de enero de 1993 y resolución administrativa de la Ex Superintendencia de Hidrocarburos N° 260/98 de 23 de julio, estableció que cualquier variación en el precio del gas debía ser transferido a los usuarios, motivo por el cual instruyó a la empresa el 14 de noviembre de 2003 abrir una cuenta para depositar la diferencia obtenida del 0.28 \$us. De lo anterior se puede concluir que lo manifestado en la demanda respecto a la falta de legitimidad del ente regulador, no es evidente conforme sea manifestado precedentemente la Agencia Nacional de Hidrocarburos es plenamente competente, para investigar, procesar y sancionar las infracciones relacionadas al Fondo de Redes y que la obligación de efectuar los depósitos correspondientes en dicha cuenta para la empresa, no es reciente.

2. Con relación al segundo punto de controversia relacionado a "Si la Agencia Nacional de Hidrocarburos aplicó retroactivamente el inc. a) del art. 120 del D.S. N° 28291, por encima del D.S. N° 27612 de 5 de julio de 2004, siendo que dicha norma no se encuentra dentro de la excepción constitucional del art. 123 de la C.P.E., vulnerado derechos fundamentales del debido proceso, industria, propiedad privada, seguridad jurídica y probidad establecidos en los arts. 115, 120-I, 178 y 180 de la C.P.E. en relación a los principios de del art. 4 de la L. N° 2341 de sometimiento pleno a la ley, verdad material, de imparcialidad y de jerarquía normativa, de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia y principio de irretroactividad", se debe precisar lo siguiente:

e) De los antecedentes remitidos a este tribunal, se tiene que después del contrato modificatorio suscrito el 6 de mayo de 1992, debido a la emisión del D.S. N° 22407 y a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Inversiones, que determinaron que el gobierno adopte decisiones de Política Económica y Energética y concentre los esfuerzos de YFPB a otras áreas la cadena productiva, liberándose de la ejecución directa de actividades de comercialización en el mercado interno, a través de empresas privadas, quienes asumirían la totalidad de la inversión y ejecución, como consecuencia de ello, YFPB transfirió la obligación de provisión de gas natural que tenía con su empresa favor de la Empresa Andina S.A., contrato de venta y suministro de 19 de septiembre de 2000, posteriormente el 25 de julio de 2003 EMDIGAS SAM y suscribió contrato con la empresa Vintage Petroleum Bolivia Ltda., de venta y suministro de gas natural, vigencia a partir del 1 de septiembre de 2003, por el cual obtuvo un precio más bajo por MPC de \$us. 0,28 en puerta de ciudad, respecto al precio anterior con la empresa Andina S.A.

f) El 4 de julio de 2004 se emitió el D.S. N° 27612, con la finalidad de fomentar la expansión de redes de distribución de gas natural en el ámbito nacional, a través de la creación de un Fondo de Redes administrado en fideicomiso para Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos - YFPB, y un Fondo de Redes para cada empresa distribuidora de manera independiente. Cuyo art. 11 establecía lo siguiente: "(Creación y recursos del fondo de redes para las empresas distribuidoras) Se crea el fondo de redes para las empresas distribuidoras, que será constituido con los recursos provenientes de: Los montos que las empresas distribuidoras obtengan como producto de las rebajas en el precio del gas natural en Puerta de Ciudad (City Gate).

Otros recursos que destinen las empresas distribuidoras", asimismo el art. 13 de la citada norma señalaba: "(Obligaciones de las empresas distribuidoras) I. Las empresas de distribución de gas natural están obligadas a depositar mensualmente en la cuenta bancaria, los recursos mencionados en el art. 11 del presente Decreto Supremo."

g) Al ario de la publicación del citado decreto, se emite el D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005, con la finalidad de reglamentar la L. N° 3058 de 17 de mayo de 2005 Ley de Hidrocarburos y aprobar el Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes y el Reglamento de Diseño, Construcción, Operación de Redes de Gas Natural e Instalaciones Internas, cuyo art. 120 establece que el Fondo de Redes para los

Concesionarios y actuales empresas distribuidoras estará constituido con los recursos provenientes de los montos que las actuales empresas distribuidoras hayan obtenido como producto de las rebajas en el precio del gas natural en Puerta de Ciudad (City Gate) y que no hayan sido transferidos a los usuarios finales. En base a esta última norma es que la Agencia Nacional de Hidrocarburos como ente regulador inició proceso sancionador a la empresa demandante por las gestiones comprendidas entre septiembre 2003 al 30 de abril de 2009, por el no depósito total al citado fondo de redes, establecida como infracción en el art. 103 inciso r) del citado Reglamento de Distribución de Gas Natural, imponiéndose la sanción de multa equivalente a \$us. 5.437.36.

h) Ahora bien la empresa demandante, acusa la aplicación retroactiva de la citada norma, al haberse establecido que los Depósitos en el Fondo de Redes debían efectuarse desde el 1 de septiembre de 2003, fecha de inicio del contrato suscrito con la Empresa Vintage Petroleum Bolivia Ltda., por el cual obtuvo un precio más bajo por MPC de \$us. 0.28 en puerta de ciudad, respecto al precio anterior, periodo en el que no se encontraban vigentes ninguna de las normas citadas precedentemente. Es evidente que el Fondo de Redes recién fue creado el día siguiente, el 4 de julio de 2004 con la emisión del D.S. N° 27612, que en criterio de la empresa demandante su obligación de efectuar los depósitos en el fondo de redes, nace de esta norma; empero, de los antecedentes remitidos, se tiene por R.M. N° 03/93 de 12 de enero de 1993 y Resolución Administrativa de la Ex Superintendencia de Hidrocarburos N° 260/98 de 23 de julio, se estableció que cualquier variación en el precio del gas debía ser transferido a los usuarios, motivo por el cual se instruyó a la empresa el 14 de noviembre de 2003 abrir una cuenta para depositar la diferencia obtenida del 0.28 \$us.

i) Que ciertamente al aplicar la sanción contenida en el art. 103-r) del D.S. N° 28291 de 11 de agosto de 2005, que establece que el Incumplimiento del depósito de los recursos generados en el Fondo de Redes, será sancionado con el 5% la primera vez y con el 20% la segunda vez, a gestiones anteriores a la vigencia de esta constituye aplicación retroactiva que se encuentra limitada por la C.P.E. en el art. 123, estableciendo lo siguiente: "La Ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y los trabajadores, en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado, en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del estado; y en resto de los casos señalados por la constitución.", si bien la regla general es la irretroactividad de las leyes, por lo que las leyes no tienen efecto en situaciones ocurridas antes de su promulgación, salvo que en ellas se disponga lo contrario y la retroactividad de la ley es la excepción, que se encuentra limitada solo para ciertos casos expresamente establecidos en la norma constitucional para materia laboral, penal y de investigación y sanción de la corrupción.

Al margen de la vulneración del principio de irretroactividad, se ve afectado el principio al debido proceso, al respecto la S.C. N° 0293/2011-R de 29 de marzo, expresa: "La trascendencia del debido proceso se encuentra en íntima vinculación con la realización del valor justicia en el procedimiento, así lo ha entendido este tribunal cuando en la S.C. N° 0999/2003-R de 16 de julio, señaló que: "La importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna, pues dichos mandatos constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes". En similar sentido se ha pronunciado la reciente jurisprudencia de este Tribunal en las SS.CC. Nos. 0086/2010-R y 0223/2010-R, entre otras.

En el ámbito normativo, el debido proceso se manifiesta en una triple dimensión, pues por una parte, se encuentra reconocido como un derecho humano por instrumentos internacionales en la materia como el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14), que conforme al art. 410-II de la C.P.E. forman parte del bloque de constitucionalidad, y también se establece como un derecho en el art. 115-II de la misma norma; al mismo tiempo, a nivel constitucional, se le reconoce como derecho fundamental y como garantía jurisdiccional, configuración jurídica contemplada ya por el art. 16 de la C.P.E. abrog., que se ha mantenido y precisado en el art. 117-I de la C.P.E. que dispone: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso...".

k) Por otro lado, también se ha afectado los principios de seguridad jurídica que tiene su fundamento en la certeza del derecho no solo en cuanto a su publicidad, sino también en cuanto a su aplicación, imparcialidad o neutralidad como un elemento del debido proceso y del derecho a la defensa, con el deben actuar los integrantes de un tribunal, legalidad o de sometimiento a la Ley que tiene ver que se reserva a la ley la tipificación y aplicación de sanciones, establecidos en los arts. 115, 120-I, 178 y 180 de la C.P.E. A su vez el art. 4-c) de la L.P.A., establece que la Administración Pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso, en la misma línea el art. 28-d), de la misma ley, expresa que para emitir un acto administrativo previamente deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico.

1) En ese sentido al haberse establecido vulneración de la norma constitucional y administrativa contenida en los Principios de irretroactividad de la ley, de sometimiento pleno a la ley así como al art. 76 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, al haberse prescindido de la aplicación del procedimiento establecido, lo cual se configura como una causal de nulidad conforme el art. 35-I de la L.P.A. referido a la nulidad del acto señala expresamente: Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: "c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido." Asimismo el inc. d) establece: los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado" y el art. 20 del D.S. N° 27172 que Reglamenta la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial SIRESE que establece que: "Será procedente la revocación de un acto anulable no definitivo por vicios de procedimiento, cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. El superintendente, para evitar nulidades de las resoluciones definitivas o actos administrativos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones".

m) En conclusión al haberse establecido que el proceso sancionatorio desarrollado por la Agencia Nacional de Hidrocarburos contra la Empresa EMDIGAS SAM, por la infracción del art. 103-r) del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes aprobado por D.S. N° 28291, aplicando retroactivamente la citada norma a hechos anteriores a su vigencia, es contraria a la norma constitucional, ocasionando la indefensión de la empresa demandante así como la afectación de sus derechos al debido proceso, a la defensa, seguridad jurídica, legalidad y otros, que debió ser corregida por la autoridad ahora demandada, en tal razón corresponde a éste tribunal acoger en parte la pretensión de la empresa demandante, por ser evidentes las vulneraciones acusadas y disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Cód. Pdto Civ., declara PROBADA en parte la demanda con relación al segundo punto de controversia y en consecuencia ANULA obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el auto de cargos establecido mediante la R.A. ANH N°0906/2012 de 9 de mayo, disponiendo la tramitación de nuevo proceso sancionatorio contra la empresa EMDIGAS SAM, en la que deberá aplicar diferenciadamente, la normativa vigente, en el periodo comprendido entre el 1 de septiembre de 2003 al 4 de julio de 2004, de igual manera, a partir del 4 de julio hasta el 11 de agosto de 2005 el D.S. N°27612 y del 11 de agosto para adelante el D.S. N° 28291 en actual vigencia.

No suscribe la magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente, asimismo no interviene la magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán por ausencia.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



418

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 41 impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 63 a 69; réplica de fs. 73 a 75; dúplica de fs. 78 a 79; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda

1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 36 a 41), con los siguientes fundamentos:

1. La AGIT señala que: "xii. Asimismo, se debe tomar en cuenta que los gastos de publicidad, si bien no son fáciles de identificar, cuantificar y asociar al producto final, en este caso, la extracción y producción de petróleo; sin embargo, dicha condición no los excluye de que los mismos puedan vincularse de manera indirecta con la actividad gravada, por lo que en este caso, los servicios de publicidad efectuada por PETROBRAS Bolivia S.A. cumplen con lo dispuesto en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530. xiii. Por otra parte, en cuanto al Contrato N° 00080476, referido en la factura N° 44662 y que la administración tributaria extraña, cabe indicar que de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el mismo no fue requerido por el SIN en la etapa administrativa ni presentado en la etapa de descargos de la vista de cargo por el contribuyente...". La AGIT en su fundamentación no hace referencia a la calidad de la prueba que ha sido presentada ante la administración tributaria, prueba que se encuentra en fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, situación que ha sido observada en la etapa administrativa y depurada correctamente, descargos que fueron validados en contraposición de lo señalado en el art. 217-a) de la L. N° 3092, norma que señala que se admitirá como prueba documental, cualquier documento presentado

por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia que éste legalizada por autoridad competente, no obstante de lo señalado la AGIT, la válida y la toma como un gasto vinculado a la empresa sin tener en cuenta la actividad del contribuyente.

2. De la revisión de la Factura N° 44662, en el cuadro nombre o razón social, la misma refiere a Contrato: N° 00080476, es decir que existe un contrato con dicha numeración, el cual en ningún momento ha sido presentado por el contribuyente en sede administrativa tributaria, necesitando otra prueba adicional.

3. Como la AGIT considera que el gasto de publicidad se encontraría vinculado de manera indirecta y siendo este un costo indirecto es preciso que la empresa recurrente presente la estructura de costos de la empresa en el presente caso, en la cual se detalle este gasto y así poder establecer la validez o no del mismo, se debe hacer notar que conforme al art. 76 del Cód. Trib., en los procedimientos tributario administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos del mismos y PETROBRAS no lo hizo y al contrario la AGIT sin tomar en cuenta lo establecido en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 reconoce el derecho al cómputo del crédito fiscal.

4. Transcribiendo parte la resolución jerárquica impugnada, el demandante señala que la capacitación de personal no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por PETROBRAS, debido a que los gastos de capacitación de personal de acuerdo a los contratos de operación de los Bloques San Alberto y San Antonio, son coordinados con YPFB en base una programación anual de capacitación, cuyo costo se considera como costo recuperable el cual es facturado a YPFB dentro de la retribución al titular. Sobre el particular se debe añadir que la cláusula 3 definiciones e interpretación, en su punto 1.1 Partes indica que las partes del contrato son YPFB y Total E&P Bolivia Sucursal Bolivia (En lo sucesivo total y conjuntamente con PETROBRAS y Andina, el titular o las empresas participantes). Lo que quiere decir que el Titular, para efectos del contrato está conformado por las empresas Total, PETROBRAS y Andina. En ese sentido, la cláusula 16 punto 16.4 Capacitación del Personal, claramente establece que: "YPFB definirá, en coordinación con el titular, durante la vigencia del presente contrato, programas anuales de capacitación: a) Para el personal boliviano del titular a fin de que pueda sustituir progresivamente al personal extranjero en el ejercicio de puestos especializados y/o de alto nivel". Estableciendo además que: "Los costos en los que incurra el titular por estos conceptos se consideran costos recuperables". Adicionalmente de acuerdo con el D.S. N° 21530 en su art. 8, "las empresas petroleras que se encuentren agrupadas bajo un mismo contrato de operaciones con Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para ejecutar operaciones de exploración y explotación petrolera en un determinado "Bloque Petrolero", podrán distribuir entre sí el crédito fiscal que le corresponde a cada una de ellas por la adquisición de bienes y servicios para la operación petrolera del Bloque". En el presente caso, el gasto de capacitación correspondiente a la factura 650, no evidencia que haya sido efectuado dentro de la operación de los Bloques Petroleros San Alberto y San Antonio, sin embargo los certificados de trabajo de los participantes del curso refieren a trabajadores de dichos bloque y la nota fiscal tampoco ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero, por tanto no corresponde la apropiación del crédito fiscal. Asimismo, el art. 8 del D.S. N° 21530 señala que "el crédito fiscal computable a que se refiere el Art. 8° inc., a) de la L. N° 843 (texto ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo". No obstante, el análisis de la vinculación o no de las compras con la actividad gravada, debe realizarse en concordancia con lo establecido en los arts. 7 y 15 del D.S. N° 24051, dado que las compras consideradas como gastos y que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación con los gastos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible. En el presente caso al no presentar documentación que respalde la vinculación de la factura de compra con la actividad del sujeto pasivo, dicha factura no puede ser considerada válida para el respaldo del crédito fiscal.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se dejen sin efecto Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013 y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00146-13 de 15 de mayo de 2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 11 de abril de 2014 (fs. 43) y corrido el traslado, la demanda es respondida por Daney David Valdivia Coria como Directo Ejecutivo General de la AGIT (fs. 63 a 69) con los siguientes argumentos:

1. Previamente a ingresar al análisis de cada una de las facturas observadas, cuya depuración fue revocada en la instancia de alzada, resulta necesario definir cuál es la actividad gravada por la que PETROBRAS Bolivia S.A. es responsable del IVA y de esa manera establecer si las compras declaradas y observadas tienen o no vinculación con dicha actividad, en ese sentido, de la lectura del reporte de consulta de patrón, se observa que la actividad principal del contribuyente es la extracción de petróleo crudo y de gas natural y como actividad secundaria, la importación, exportación y exploración de hidrocarburos, siendo asó, parta efectos del cómputo del crédito fiscal, las compras deberán estar vinculadas con las actividades señaladas, hecho que debe ser probado documentalmente.

2. En ese sentido, se tiene respecto a la Fact. N° 44662 del Proveedor COTAS Ltda., por concepto de publicidad, se tiene que de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que según acta de recepción de documentos, el contribuyente presentó 14 (facturas, documento contable, detalle pago a proveedor y extracto), consignando en observaciones "Fotocopias verificadas original", asimismo, se tiene que la citada factura consigna el sello " Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Sectorial de Hidrocarburos"-25 de junio de 2012, la presente fotocopia es copia fiel del original que fue revisado en el archivo del contribuyentes, en tanto que las impresiones SAP, consignan la firma y sello de la responsable de PETROBRAS Bolivia S.A., es decir, que tal como refiere la citada Acta, las fotocopias de la documentación presentada fueron refrendadas por el fiscalizador actuante con los originales y que la citada factura fue observada porque no tiene vinculación a la actividad gravada, por lo que se consideró como no válida para crédito fiscal. En este entendido, es evidente que la observación establecida

en la vista de cargo, en ningún momento refiere a la calidad de la documentación presentada por el contribuyente en el proceso de verificación, como ahora pretende observar la administración tributaria, sino a que la publicidad no estaría relacionada con la actividad gravada. Por otro lado, se debe tener en cuenta que el contribuyente, como descargo a la vista de cargo respecto de la factura N° 44662 argumento que la publicación en la guía telefónica es información necesaria para que proveedores y/o proponentes nacionales o extranjeros, autoridades gubernamentales e inclusive personal de Yacimientos Petrolíferos fiscales Bolivianos pueda conectarse telefónicamente con sus oficinas o conocer su domicilio para envío de todo tipo de correspondencia o comparecencia de persona o autoridades. Por otro lado, es evidente que en la resolución determinativa, la administración tributaria tampoco observó la documentación presentada en fotocopia, por lo que considerando que la misma cumple con las formalidades ahora observadas, procedió a su valoración y finalmente, se verificó que la administración tributaria recién en la contestación del recurso de alzada y en su recurso jerárquico, observó la presentación de documentación en fotocopia simple. Asimismo, se debe tomar en cuenta que la publicidad es una herramienta estratégica que permite divulgar o exponer información de carácter comercial, que sea útil y de fácil acceso para sus clientes y usuarios y que en el presente caso, dicho propósito no es ajeno a la actividades realizadas por PETROBRAS Bolivia S.A, además la factura se encuentra respaldada, con orden de servicio de publicación Guía 2011, impresiones SAP, reporte de consulta de banca por Internet de transferencia por Bs 3.230,42 de 4 de noviembre y estado de cuenta. Por otra parte, en cuanto al contrato N° 00080476, referido en la Factura N° 44662 y que la administración tributaria extraña, cabe indicar que de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el mismo no fue requerido por el Servicio de Impuestos Nacionales en la etapa administrativa, no obstante, tal como refiere el propio ente fiscal, PETROBRAS presento otros medios para demostrar la vinculación de la compra.

3. En cuanto a la Factura N° 650 del Proveedor Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, por concepto de capacitación, que fue observada porque no hay documentación que respalde la participación del personal de PETROBRAS Bolivia S.a. al curso de capacitación continua, hay diferencias en el importe declarado por el proveedor de Bs 258.022, siendo el correcto de Bs 258.622. Notificada la observación a través de la Vista de Cargo, PETROBRAS presento la propuesta técnica de la capacitación, copia del Informe General del Programa en el cual se listan a los asistentes y los certificados originales. asimismo, se tiene que la AT valoró la prueba presentada, exponiendo en la resolución determinativa que analizada la documentación y los argumentos expuestos por el contribuyente no se pudo constatar que el curso, sea parte de la planificación o se encuentre dentro de sus costos operativos o capacitación institucional y la capacitación del personal no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por PETROBRAS, no ha sido efectuada dentro de la operación de los bloques petroleros San Alberto y San Antonio y la nota fiscal tampoco ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada bloque petrolero. En el presente caso, tomando en cuenta que las observaciones de la administración tributaria, establecidas en la resolución determinativa, se refieren a los contratos de operación, los costos recuperables y la coordinación que debe existir con YPFB, en cuanto a los programas anuales de capacitación, resulta necesario referir que las Leyes Nos. 3643 y 3644 de 23 de abril de 2007 abrogatorias de las Leyes Nos. 3563 y 3564, aprueban los Contratos de Operación suscritos el 28 de octubre de 2006, entre YPFB, PETROBRAS S.A., Empresa Petrolera Andina S.A. y total E&P Bolivia (Sucursal Bolivia) para: 1) Área San Alberto, Campo San Alberto; y 2) Área Bloque San Antonio, Campo Sábalo, designado en ambos contratos a PETROBRAS, como operador, quien debe cumplir las obligaciones de titular, en representación de cada una de las empresas participantes. Igualmente, de la lectura de los contratos se evidencia que la Cláusula 16, numeral 16.3 establece que: "En la contratación de su propio personal, el titular, deberá dar preferencia a personas nacionales calificadas y con experiencia en la función requerida, en el entendido de que, de conformidad con el art. 15 de la ley de Hidrocarburos, en ningún momento el personal extranjero del titular podrá exceder el 15% de la nómina de empleados del titular". En tanto que en el núm. 16.4, indica que "YPFB definirá, en coordinación con el titular, durante la vigencia del presente contrato, programas anuales de capacitación: a) para el personal boliviano del titular...; b) para el personal de YPFB, que este designare...". Al respecto se debe puntualizar que constitucionalmente los hidrocarburos son recurso naturales estratégicos, por lo que la ejecución de operaciones petroleras, requiere de recurso humanos especializados que permitan alcanzar con eficiencia los objetivos de la política energética, en ese sentido, los gastos de capacitación que las empresas incurran en beneficio de su personal, constituyen gastos vinculados a la actividad gravada pues los mismos contribuyen a la especialización de la fuerza laboral, cuyo beneficio o incidencia se plasma en la eficiencia y productividad de la empresa, constituyéndose además en parte del costo operativo. En ese orden, en el presente caso, según los contratos de operación y en concordancia con la L. N° 3058, se tiene que la ejecución de las operaciones petroleras debe ser realizada por personal calificado y especializado, limitándose la participación de personal extranjero y exigiendo la participación de personal nacional en todos los niveles, en ese sentido, es evidente, que los costos y/o gastos de capacitación de personal, constituyen costos vinculados a la fuerza laboral empleada en las operaciones petroleras. Sin embargo, si bien la normativa aplicable y la relación contractual, exigen la coordinación de un programa de capacitación entre YPFB y el Titular, dicha exigencia tendrá relevancia a momento de la aprobación de costos recuperables por parte de YPFB y su cuantificación a efecto de la retribución al titular, pero siendo, que en el presente caso, no se encuentra en discusión la procedencia o no del gasto de capacitación como un costo recuperable, no corresponde la depuración de crédito fiscal IVA, más aún cuando de acuerdo a la documentación presentada por PETROBRAS, se advierte que el curso "Tratamiento del gas natural", fue efectuado dentro del programa de capacitación continua de la empresa y que los beneficiarios en el período octubre de 2010, forman parte de la planillas de la empresa, cumpliéndose con el art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, en cuanto a la vinculación del gasto con la actividad gravada. Por otra parte, en cuanto a cita del art. 8 del D.S. N° 21530 y la consignación del NIT del bloque Petrolero en la factura 650, cabe señalar que en virtud de la L. N° 3058, en los contratos de Operaciones, el titular que comprende el total de las empresas participantes, presta servicios a YPFB, cuyo precio incluye los costos recuperables y la utilidad, es facturada por el mismo; la suscripción de este tipo de contrato no requiere el registro del Bloque Petrolero ante la Administración Tributaria.

1.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y manteniendo firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, PETROBRAS Bolivia S.A., notificado legalmente por orden Instruida (fs. 93), no respondió al presente proceso, ni asumió defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a. El 24 de mayo de 2012, la AT notificó mediante cédula al contribuyente PETROBRAS Bolivia S.A., con la Orden de Verificación N° 0012OVI08517 modalidad operativo específico crédito fiscal por el periodo fiscal octubre, noviembre y diciembre de 2010.

b. El 18 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula al representante de PETROBRAS Bolivia S.A. con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DFVC/00816/2012 de 5 de diciembre de 2012, que establece como liquidación previa de tributo omitido sobre base cierta de 50.184 UFV equivalente a Bs 90.098 y la sanción por omisión de pago.

c. Luego del periodo probatorio, en 7 de junio de 2013 se notificó la R.D. N° 17-00146-2013 de 15 de mayo de 2013 que fija como tributo omitido y sanción por omisión de pago sobre base cierta la suma de 48.248 UFV equivalente a Bs 88.440.

d. A la anterior resolución determinativa, se interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0733/2013 de 17 de octubre de 2013, que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 17-00146-2013.

e. Interpuesto el recurso jerárquico por la AT, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de septiembre del 2013 que dispuso confirmar Resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA 0733/2013 de 17 de octubre de 2013.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si la Factura N°44662 del proveedor Cotas Ltda., vale o no para crédito fiscal si se considera que la prueba presentada se encuentra en fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, no se presentó el Contrato N° 00080476, para vincular la factura con la actividad gravada, se debió presentar estructura de costos de la empresa y no se cumplió el art. 8 del D.S. N° 21530 que reconoce el crédito fiscal.

2. Si la Fac. N° 650 de capacitación de personal tiene validez o no para crédito fiscal puesto que no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por PETROBRAS, debido a que los gastos de capacitación de personal de acuerdo a los contratos de operación de los Bloques San Alberto y San Antonio, son coordinados con YPFB en base una programación anual de capacitación, cuyo costo se considera como costo recuperable el cual es facturado a YPFB dentro de la retribución al titular, que el art. 8 del D.S. N° 21530 dispone que el crédito fiscal en todo el bloque se distribuye entre todas la empresas en operación, la nota fiscal no ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero y que se debe cumplir con los arts. 7 y 15 del D.S. N° 24051.

5.2 Análisis y resolución.

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

a. Sobre el primer objeto de controversia relacionado a: "Si la Fact. N°44662 del proveedor Cotas Ltda., vale o no para crédito fiscal si se considera que la prueba presentada se encuentra en fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, no se presentó el Contrato N° 00080476, para vincular la factura con la actividad gravada, se debió presentar estructura de costos de la empresa y no se cumplió el art. 8 del D.S. N° 21530 que reconoce el crédito fiscal", se debe realizar el siguiente examen:

a. Es imprescindible realizar una revisión de la legislación vigente sobre crédito fiscal para empresas petroleras, así se tiene, que conforme al art. 58 de la L. N° 3058, "Los Titulares estarán sujetos, en todos sus alcances, al Régimen Tributario establecido en la L. N° 843 y demás leyes vigentes", de tal forma que las empresas petroleras se encuentra sujetas al mismo régimen tributario que cualquier persona jurídica dentro del territorio boliviano, ahora bien sobre el tratamiento de los bloques petroleros conforme a la jurisprudencia lograda por este Tribunal Supremo de Justicia inscrita en la Sentencia N° 266/2013 de 29 de julio de 2013, se tiene que conforme a la R.M. N° 935/99 de 19 de julio de 1999 del Ministerio de Hacienda, sino existe titular acreditado y que se haga responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la emisión de facturas debe ser realizada por cada titular o participe del Bloque Petrolero, además se debe examinar los arts. 7 y 8 de la L. N° 843 que señalan: 1) Debito Fiscal art. 7.- A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los arts. 5 y 6, imputables al periodo fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el art. 15. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período; 2) Crédito Fiscal art. 8.- Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los

descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida” y por último se debe revisar el art. 8 del D.S. N° 21530 en la parte que interesa dispone: “El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8° inciso a) de la L. N° 843 (Texto Ordenado en 1995), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. El Servicio de Impuestos Nacionales, mediante resolución administrativa, establecerá con carácter general, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo...A los fines de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las empresas petroleras que se encuentren agrupadas bajo un mismo contrato de operaciones con Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para ejecutar operaciones de exploración y explotación petrolera en un determinado "Bloque Petrolero", podrán distribuir entre sí el crédito fiscal que le corresponde a cada una de ellas por la adquisición de bienes y servicios para la operación petrolera del "Bloque", procediendo para ello del modo que se determine mediante resolución ministerial a ser emitida por el Ministerio de Hacienda”, de tal forma que art. 8 de la L. N° 843, es una prerrogativa establecida a favor del contribuyente, cuya procedencia está condicionada al cumplimiento de requisitos de aplicación estricta que son: 1) Que se emita la factura en el periodo que se descarga; 2) Que estén vinculados a la actividad del sujeto pasivo; 3) Que la transacción se haya efectuado y en algunos casos para la validez o no del crédito fiscal que la transacción se haya inscrito en los libros contables.

b. En el presente caso de autos, ni la parte demandante ni la demandada y menos el tercero interesado han presentado la resolución ministerial de distribución de crédito fiscal de las empresas componentes del Bloque Petrolero, por consiguiente conforme a la Sentencia N° 266/2013 de 29 de julio de 2013, se procede a deducir el crédito fiscal de forma individual para el contribuyente PETROBRAS Bolivia S.A., ahora bien, efectuada la revisión de antecedentes administrativos y como la parte demandante impugna la validez de la Factura N° 44662 del proveedor Cotas Ltda., porque supuestamente se presentó fotocopias simples tanto de la factura observada como la impresión de SAP, no se presentó el contrato N° 00080476, para vincular la factura con la actividad gravada y se debió presentar la estructura de costos de la empresa, se tiene que la Factura N° 44662 de 6 de octubre de 2010 que cursa a fs. 23 del anexo Administrativo 3, presenta un sello donde se inscribe que: “la presente fotocopia es copia fiel del original que fue revisado en el archivador del contribuyente” y es firmada y sellada por Rommer Francisco Uzeda Céspedes, Fiscalizador C.I. 5406101, Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, Servicio de Impuestos Nacionales, además se adjunta la impresión de SAP donde se registra, fecha de contabilidad 3 de noviembre de 2010, Cooperativa de TE, importe 3.230,42, Mer-SCZ Cta. Ct., impresión del internet de la Banca por internet que asienta entre otros datos forma de pago transferencia entre cuentas, proveedor Coop., de Telecomunicaciones Santa Cr. Cuenta 4010175043, monto de moneda 3,230.42, estado procesado y por último se adjunta Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz que anota fecha de corte 30 de noviembre de 2010 y entre otras transacciones Débito Planilla, Ref. 1, Débitos 3,230.42, Saldo 259,501.75, de modo tal que conforme a los requisitos exigidos por el art. 8 de la L. N° 843 se tiene que esta habría cumplido con los requisitos de que haya sido emitida en el periodo que se descarga y que la transacción se haya efectuado y por otro lado, sobre la vinculación a la actividad del sujeto pasivo, la factura señala como concepto que se cancela publicidad Guía 2011 y que PETROBRAS Bolivia S.A. conforme a la consulta de patrón que cursa a fs. 154 del anexo administrativo 3 registra como actividad principal extracción de petróleo crudo y gas natural y que la publicidad, en este caso difusión de los números de teléfono, son parte de los gastos de promoción y publicidad de cualquier empresa, que son los gastos que eroga una empresa para promocionar sus productos o servicios y que están íntimamente ligados con su capacidad para generar ingresos pues, de no erogarlos, con mayor dificultad podrían ser del conocimiento de los consumidores, por consiguiente, la cancelación de publicidad si se encuentra vinculada a la actividad de la empresa y que el art. 15 del D.S. N° 24051 claramente dispone: “También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por consumo de agua, combustible, energía, gastos administrativos, gastos de promoción y publicidad, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa...”, de tal forma que la publicidad al ser deducible para fines del pago de IUE está sujeta a crédito fiscal.

c. En conclusión la Fact. N°44662 del proveedor Cotas Ltda., al no haberse presentado la resolución administrativa de distribución del crédito fiscal del bloque petrolero, se debe vincular individualmente a PETROBRAS Bolivia S.A. y cumple con los requisitos previstos en el art. 8 de la L. N° 843 en relación a que la factura haya sido emitida en el periodo que se descarga, que la transacción se haya efectuado y la vinculación a la actividad del sujeto pasivo, como gasto de promoción y publicidad.

b. En relación al segundo objeto de controversia referido a: “Si la factura 650 de capacitación de personal tiene validez o no para crédito fiscal puesto que no está directamente vinculada con la actividad o servicios prestados por PETROBRAS, debido a que los gastos de capacitación de personal de acuerdo a los contratos de operación de los Bloques San Alberto y San Antonio, son coordinados con YPFB en base una programación anual de capacitación, cuyo costo se considera como costo recuperable el cual es facturado a YPFB dentro de la retribución al titular, que el art. 8 del D.S. N° 21530 dispone que el crédito fiscal en todo el bloque se distribuye entre todas las empresas en operación, la nota fiscal no ha sido emitida a nombre y con el NIT de cada Bloque Petrolero y que se debe cumplir con los arts. 7 y 15 del D.S. N° 24051”, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

a. En el acápite anterior se ha concluido que al no haberse presentado la resolución administrativa de distribución del crédito fiscal del bloque petrolero, se debe vincular individualmente la factura a PETROBRAS Bolivia S.A., ahora bien sobre el cumplimiento del art. 8 de la L. N° 843, se debe señalar que la Factura N° 650 de la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno de 10 de noviembre de 2010 que cursa a fs. 30 del anexo administrativo 3 tiene el sello de “la presente fotocopia es copia fiel del original que fue revisado en el archivador del contribuyente” y es firmada y sellada por Rommer Francisco Uzeda Céspedes, Fiscalizador C.I. 5406101, Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, Servicio de Impuestos Nacionales y se adjunta a ésta el Registro SAP que inscribe como fecha de la contabilidad el 7 de diciembre de 2010, nombre Universidad Autónoma, importe en BOB 258.622,00, Nota de PETROBRAS Bolivia dirigida al Banco Mercantil Santa Cruz de 7 de diciembre de 2010 donde se pide realizar la transferencia bancaria entre otros beneficiarios a M. UAGRM INEGAS por el importe de 258622,00 a la cuenta del Banco Unión y Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz con fecha de corte 31 de diciembre de 2010 en la que consta la débito

transferencia, Ref. ACH ENV, Débitos 258. 622, Saldo 2. 287,889.47, además se ha presentado la Nota INEGAS OF Nro. 026/2103 de 24 de enero de 2013, en la cual, el Lic. Alfredo Saavedra S. Gerente General de INEGAS-UAGRM certifica que habiendo revisado los archivos existentes en INEGAS, sobre los cursos realizados en la Gestión 2010 se ha verificado que la planilla de asistencia adjunta corresponde a la copia fiel del original del Curso Tratamiento del Gas Natural, realizado del 25 a 29 de octubre y que confrontada la planilla con los certificados de trabajo se evidencia que se trata de trabajadores de PETROBRAS Bolivia S.A. por consiguiente se habría cumplido con los requisitos del art. 8 de la L. N° 843 referidos a que se haya sido emitida la factura en el periodo que se descarga y que la transacción se haya efectuado y en cuanto la vinculación de la factura a la actividad del sujeto pasivo, se tiene que la capacitación se encuentra conforme a la jurisprudencia de este tribunal supremo dentro de los gastos indirectos y forman parte de los costos totales de producción vinculados a la mano de obra, por lo que de acuerdo a la actividad principal extracción de petróleo crudo y gas natural, se ha cumplido también que la factura se relacione a la actividad del sujeto pasivo.

b. Asimismo la parte demandante señala que debía cumplirse con los arts. 7 y 15 del D.S. N° 24051 que disponen: "Art. 7.- (Determinación).- Para establecer la Utilidad Neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad Bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite la ley y este reglamento. Sin perjuicio de aplicación del criterio general de los devengados, en el caso de ventas a plazo, las utilidades de estas operaciones podrán imputarse en el momento de producirse la respectiva exigibilidad y artículo 15.- (Gastos operativos).- También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por consumo de agua, combustible, energía, gastos administrativos, gastos de promoción y publicidad, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa. Estos gastos podrán incluirse en el costo de las existencias, cuando estén relacionados directamente con las materias primas, productos elaborados, productos en curso de elaboración, mercaderías o cualquier otro bien que forma parte del activo circulante. Las empresas mineras podrán deducir sus gastos de exploración y las demás erogaciones inherentes al giro del negocio, en la gestión fiscal en que las mismas se realicen. Las empresas petroleras podrán deducir sus gastos de exploración y explotación, considerando que los costos de operaciones, costos geológicos, costos geofísicos y costos geoquímicos serán deducibles en la gestión fiscal en que se efectúen los mismos. Además de lo establecido en el primer párrafo de este artículo, las empresas constructoras también podrán deducir los pagos por concepto de consumo de energía eléctrica y agua que se realicen durante el período de la construcción de obras, aunque las facturas, notas fiscales o documentos consignen los aparatos medidores de consumo respectivos a nombre de terceras personas, a condición de que los mismos estén instalados efectiva y permanentemente en el inmueble objeto de la construcción y el servicio se utilice exclusivamente para este fin. Las compras de bienes y servicios hechas a personas naturales no obligadas legalmente a emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, se demostrarán mediante los documentos y registros contables respectivos, debidamente respaldados con fotocopias de la cédula de identidad y del carnet de contribuyente (RUC) del vendedor correspondiente a alguno de los Regímenes Tributarios Especiales vigentes en el país, firmadas por éste último en la fecha de la respectiva operación. Para acreditar los pagos realizados por la compra de bienes y servicios a los sujetos comprendidos en el último párrafo del art. 3 de este Reglamento, los documentos y registros contables respectivos deberán estar respaldados con los comprobantes de depósito de las retenciones efectuadas a los mismos". De los artículos anteriormente transcritos se establece que la utilidad neta para fines del pago del IUE resulta de deducir de la utilidad bruta (ingresos- costos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente (recursos necesarios para que siga manteniéndose la empresa en funcionamiento) y que se admite como gastos deducibles todos aquellos que cumplan con condición de necesarios para la obtención de la utilidad gravada y conservación de la fuente que la genera.

c. En el caso de autos, la parte demandante supone que la factura 650 de capacitación de personal, no es válida para crédito fiscal puesto que no es deducible de los gastos necesarios para la conservación de la fuente para el pago del IUE, empero por la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 317/2015 de 7 de julio de 2015, entre otras, se ha establecido: "En cuanto al crédito fiscal por gastos de capacitación. Se tiene que las facturas por éste concepto, emitidas el mes de octubre de 2004 a nombre de la empresa Petrolera CHACO S.A., por concepto de maestrías, diplomado y otros cursos, cuyos beneficiarios fueron dependientes de la empresa, se constituyen en gastos indirectos relacionados con el giro de la unidad económica, y por consiguiente vinculados a la actividad desarrollada por el contribuyente, cuya actividad principal según el Certificado de Inscripción del Padrón Nacional de Contribuyentes de fs. 1 del anexo 1, consiste en la extracción de petróleo crudo y gas natural, y su actividad secundaria es la exploración de hidrocarburos. Que el inc. a) del art. 8 de la L. N° 843 prevé que sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras o adquisiciones en la medida en que se vinculen con la actividad gravada, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. En ese orden, el art. 15 del D.S. N° 24051, reconoce como gastos operativos de la actividad de la empresa que deben de estar directamente vinculados al costo de producción de los bienes destinados a la producción. Ahora bien, se considera que los costos de producción incluyen diversos tipos de elementos como mano de obra, gastos generales, gastos de administración y otros, debiendo precisarse que teniendo en cuenta la actividad de la empresa petrolera Chaco S.A., los costos de operación y mantenimiento del sistema de producción, forman parte de los costos totales de producción, que incluye entre otros los gastos de administración, dentro de los cuales se encuentra la capacitación al personal, que constituye un gasto con incidencia real en los costos de producción, por ser necesarios para el desarrollo y funcionamiento de una empresa", de tal modo que la factura por capacitación se considera como un gasto indirecto vinculado a la mano de obra para producción petrolera y sujeta a crédito fiscal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 41, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2266/2013 de 30 de diciembre de 2013, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



419

**Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad representada por Julio César Díaz Herrera contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 794 a 798, impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; contestación de la demanda de fs. 805 a 808; réplica de fs. 853 a 856; dúplica de 860 a 861; contestación del tercero interesado fs. 866 a 867, antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda

1. Fundamentos de la demanda.

Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad representada por Julio César Díaz Herrera dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 794 a 798), con los siguientes fundamentos:

a. Fundamento de hecho. Luego de copiar partes de la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014 señala que de la citada resolución, se observa que el acto impugnado es opuesto a la norma establecida en la Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11 otorgada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego a Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, en razón a que no dice que la autorización debe realizarse mediante resolución administrativa o resolución expresa. La disposición sexta de la licencia de operaciones cita de forma expresa que: "Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, con la debida antelación deberá solicitar autorización para la emisión de la cantidad de billetes y el eslogan o leyenda por cada sorteo según la modalidad aprobada en la presente resolución". Se puede evidenciar que el acto impugnado no ha tomado en cuenta que la resolución no señala que la autorización debe ser realizada a través de una resolución expresa y afirma que Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, asume la obligación de solicitar y obtener una resolución de autorización, pero no señala el fundamento legal para dicha afirmación, hecho contrario a la disposición sexta de la citada Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11. Asimismo del contenido de la resolución impugnada en el punto 4.1.2, Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad también encuentra oposición a la normativa legal en razón a que el acto impugnado en su razonamiento solamente cita aspectos legales que le conviene y no así el texto íntegro de la norma separándose del espíritu de la L. N° 2341, porque si bien en el art. 41 de ésta entiende por solicitud a toda petición que se formule por escrito y con toda claridad ante una autoridad administrativa, también señala en el art. 42 que: "El órgano administrativo calificará y determinará el procedimiento que corresponda a la naturaleza de la cuestión planteada, si las partes incurrieran en error en su aplicación o designación", asimismo señala el art. 43 que: "Si la solicitud de iniciación del procedimiento no reúne los requisitos legales esenciales, la administración pública requerirá al interesado para que en un plazo no superior a cinco días subsane la deficiencia o acompañe los documentos necesarios...". Que en los hechos la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego nunca dio respuesta y tampoco orientó al administrado. El acto impugnado, no toma en su verdadera dimensión el principio de informalismo establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo que dice: "La inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado, que puedan ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas y ello no interrumpirá el procedimiento administrativo" y se alegó ante la autoridad del juego que la información se proporcionó en forma oportuna y en ningún momento existió negligencia. El principio de informalismo consiste en la excusación de la observancia de exigencias formales no esenciales y que pueden cumplirse después, la excusación referida debe interpretarse siempre en favor del administrado, pues traduce la regla jurídica in dubio pro actione, o sea que la interpretación más favorable al ejercicio a la acción. En este caso Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, presento oportunamente y de forma antelada el plan operativo de sorteo mediante las siguientes Notas: CITE: LONABOLD.E. N° 095/2011, con fecha de recepción el 29 de julio de 2011, antes del sorteo correspondiente, denominado Virgencita de Urkupiña; CITE:

LONABOLD.E. N° 117/2011 con fecha de recepción el 31 de julio de 2011, antes del sorteo denominado "Con amor todo es posible"; CITE: LONABOLD.E. N° 127/2011 con fecha de recepción el 24 de septiembre de 2011, antes del sorteo denominado "Eres Un ángel regala vida"; CITE: LONABOLD.E. N° 148/2011 con fecha de recepción el 1 de noviembre de 2011, antes del sorteo denominado "Nadie mejor que tu amigo solidario"; CITE: LONABOLD.E. N° 164/2011 con fecha de recepción el 1 de diciembre de 2011, antes del sorteo denominado "Que la navidad sea de paz amor y suerte".

b. Fundamento de Derecho. De lo expuesto se establece que la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014, es contraria al principio de informalismo de la Ley de Procedimiento Administrativo establecido en el art. 4-l) e igualmente es contraria al principio de verdad material previsto en el art. 4-d) de la citada ley y el acto impugnado no contemplo lo establecido en el art. 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, justamente el espíritu de benignidad o lo más favorable para el administrado.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide dejar sin efecto la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 21 de abril de 2014 (fs. 800) y corrido traslado, Luis Alberto Arce Catacora, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, responde a la demanda (fs. 805 a 808), con los siguientes argumentos:

a. Antecedentes de hecho. El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, emitió la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014 de 30 de enero de 2014, por la que se confirma el acto administrativo recurrido. El Fundamento de esta decisión fue que de acuerdo a la documentación acumulada durante el trámite del proceso sancionador, LONABOL no solicitó ni obtuvo autorización para la emisión de billetes y el eslogan de los sorteos "Virgencita de Urkupiña", "Con amor todo es posible", "Eres Un ángel regala vida", "Nadie mejor que tu amigo solidario" y "Que la navidad sea de paz amor y suerte", incumpliendo lo dispuesto en el numeral sexto de la resolución administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-0001-11 y se limitó a remitir el plan operativo de dicho sorteo para conocimiento de la autoridad de Juego y fines consiguientes, asimismo, se fundamentó que, a título de aplicación del principio de informalismo o de verdad material la autorización administrativa no puede asumir como una solicitud de autorización las notas por la que se remite el plan operativo de los sorteos mencionados.

b. Respecto a las observaciones de fondo al acto administrativo. Entre las observaciones efectuadas en la demanda al fondo de la Resolución Ministerial, se menciona que la Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-0001-11, en su numeral sexto no señala que la autorización debe ser realizada a través de una resolución expresa. Al respecto, la Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-0001-11, por la que se otorga a LONABOL, la licencia de operaciones, en su numeral sexto dispone expresamente que: "Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, con la debida antelación deberá solicitar autorización para la emisión de la cantidad de billetes y el eslogan o leyenda por cada sorteo según la modalidad aprobada en la presente resolución". Esta disposición de un acto administrativo, conforme al art. 55 de la Ley de Procedimiento Administrativo es ejecutiva y de cumplimiento obligatorio por el administrado. Esta autorización, en la forma, siempre se concede mediante una resolución y no puede ser de otra forma, conforme dispone el art. 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo. Lamentablemente, LONABOL una vez obtenida la licencia de operaciones por el periodo de 10 años, se olvidó o descuidó de solicitar la respectiva autorización. En consecuencia LONABOL no puede pretender que las notas por las cuales el Plan Operativo de los sorteos ya indicados para conocimiento y fines consiguientes, sean considerados como una solicitud de autorización.

c. Con relación al principio de informalismo alegado en el numeral VI- Fundamento de Derecho. A través del principio de informalismo se permite al administrado, pueda omitir la presentación de los requisitos considerados no esenciales con la condición de que pueda cumplir en un momento posterior y hasta antes de que se emita la resolución correspondiente. Sin embargo, en el presente caso, LONABOL no omitió ningún requisito no esencial para subsanar luego, sino que simplemente no presentó ninguna solicitud de autorización para la emisión de billetes, slogan o leyenda de los antes mencionados sorteos y al no existir ninguna solicitud de autorización, mal podía la Autoridad de Juegos tramitar las notas como una solicitud, a riesgo de conceder más allá de lo pedido.

2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa.

III. Contestación del tercero interesado.

El tercero interesado responde a la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

a. Antecedentes de derecho. De acuerdo a lo dispuesto en el parág. II del art. 21 de la L. N° 060, "...la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego es la única entidad facultada para otorgar licencias y autorizaciones, fiscalizar, controlar y sancionar las operaciones de las señaladas actividades, en el marco de la presente ley" y según lo dispuesto en el art. 14 de la citada Ley: "Son obligaciones de los operadores de los juegos regulados por esta ley: a) Obtener la licencia o autorización para el desarrollo de las actividades de juegos de lotería y de azar". La Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-0001-11 de 28 de junio de 2011 emitida por la autoridad de Juego, en su parte resolutoria sexta dispuso que: "Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, con la debida antelación deberá solicitar la autorización para la emisión de la cantidad de billetes y el eslogan o leyenda por cada sorteo según la modalidad aprobada en la presente Resolución" y al tenor de lo dispuesto por el art. 32 de la L. N° 2341 se entiende que: "Los actos de la administración pública sujetos a esta Ley se presumen válidos y producen efectos desde la fecha de su notificación o publicación".

b. Fundamentos de la Respuesta. Los argumentos señalados en la demanda de ninguna forma pueden desvirtuar los fundamentos fácticos y jurídicos que respaldan la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014, fundamentalmente en razón a que la Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11 otorgada por la autoridad de Juego a la Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, en su numeral sexto dispone claramente: "Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, con la debida antelación deberá solicitar la autorización para la emisión de la cantidad de billetes y el eslogan o leyenda por cada sorteo según la modalidad aprobada en la presente resolución", infiriéndose en consecuencia que esta autorización debe ser expresada a través de una resolución expresa debidamente fundamentada.

c. Referente a la remisión del Plan Operativo Sorteo, este no es suficiente para entender que él se ha cumplido con la solicitud de autorización y a partir de él existe una autorización tácita por la autoridad de juego para el desarrollar el sorteo "ALASITA 212", lo cual es totalmente absurdo y contrario a los principios y disposiciones legales aplicables por la autoridad de juego, más aún cuando dicho procedimiento no es ninguna novedad para Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, que en tantos sorteos siempre contó con la autorización requerida, otorgada por la Autoridad de Juego mediante resoluciones correspondientes.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a. La Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego en base al Informe CITE: AJ/DNF/DFC/INF/281/2013 de 19 de junio de 2013, mediante Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00223-13 de 2 de junio de 2013 determina que Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, entre el 5 de julio al 31 de diciembre de 2011 no solicitó autorización para los sorteos denominados: "Virgencita de Urkupiña", "Con amor todo es posible", "Eres un ángel regala vida", "Nadie mejor que tu amigo solidario" y "Que la navidad sea de paz amor y suerte", remitiendo a la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, el Plan Operativo de los Sorteos.

b. Una vez notificada con el Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00223-13, Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, el 10 de julio de 2013, presenta pruebas y alegaciones de descargo señalando que cuenta con Licencia de Operaciones N° 04-0001-11 de 28 de junio de 2011, por lo que no necesita efectuar solicitud de autorización.

c. La Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego en 2 de agosto de 2013, emite la Resolución Sancionatoria N° 10-00303-13 en la cual señala que Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad infringió la Resolución de Autorización de Licencia de Operaciones N° 04-0001-11 de 28 de junio de 2011 y el inc. a) del art. 14 de la L. N° 060, por no haber solicitado autorización para los sorteos: Virgencita de Urkupiña, "Con amor todo es posible", "Eres un ángel regala vida", "Nadie mejor que tu amigo solidario" y "Que la navidad sea de paz amor y suerte", remitiendo a la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, sancionado con multa de 2.000 UFV's por cada uno de los indicados sorteos.

d. Interpuesto el recurso de revocatoria por Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, se emitió la Resolución Administrativa Recurso de Revocatoria N° 08-00196-13 de 3 de octubre de 2013 que resuelve rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014 que confirma en todas sus partes la Resolución Administrativa Recurso de Revocatoria N° 08-00196-13.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsas de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a dos aspectos que son:

1. Si existe o no norma jurídica que establezca que la Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11 otorgada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego a Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, para cada juego realizado necesite autorización mediante resolución administrativa expresa y si se incumplieron los art. 42 y 43 de la Ley del Procedimiento Administrativo.

2. Si el acto administrativo impugnado, aplica o no, en su verdadera dimensión, el principio de informalismo y verdad material establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo porque se presentó oportunamente y de forma antelada el plan operativo de sorteo.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si existe o no norma jurídica que establezca que la Resolución Administrativa de Licencia de Operaciones N° 04-00001-11 otorgada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego a Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, para cada juego realizado necesite autorización mediante Resolución Administrativa expresa y si se incumplieron los art. 42 y 43 de la Ley del Procedimiento Administrativo", se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y derecho:

a. Para resolver el objeto de controversia, se debe revisar la legislación sobre la materia, con este objetivo se tiene que la L. N° 060 (Ley de Juegos de Lotería y de Azar) en su art. 26-3 y 4 dispone: "La Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego tiene las siguientes atribuciones: ...3. Otorgar licencias para el desarrollo de los juegos regulados por esta Ley por un periodo de hasta diez años renovables, previa evaluación. 4. Otorgar permisos para el desarrollo de las diferentes modalidades de juegos...", de tal forma que esta disposición legal claramente diferencia entre licencia y permiso de juego y si se hace una interpretación gramatical, se tiene que el término licencia significa

“permiso que generalmente se tiene que pedir a una autoridad para realizar una actividad o autorización para poder utilizar o explotar algún derecho o concesión”, en el caso de la norma analizada se refiere a la primera acepción y al repetir en el núm. 4 del art. 26 de la L. N° 060, el término permiso obviamente se refiere a que se necesita un permiso para cada modalidad de juego efectuada por un operador de juegos de azar y sorteos. Por otro lado, la parte demandante impugna la no aplicación de los arts. 42 y 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que establecen: Artículo 42.- (Calificación del procedimiento). El órgano administrativo calificará y determinará el procedimiento que corresponda a la naturaleza de la cuestión planteada, si las partes incurrieran en error en su aplicación o designación y art. 43.- (Subsanación De Defectos). Si la solicitud de iniciación del procedimiento no reúne los requisitos legales esenciales, la administración pública requerirá al interesado para que en un plazo no superior a cinco días subsane la deficiencia o acompañe los documentos necesarios, con indicación de que, si así no lo hiciera, se dictará resolución teniendo por desistida su solicitud. Los referidos artículos, haciendo una interpretación utilizando el método sistemático de estos, se tienen que ambos se deben relacionar necesariamente con los arts. 40 y 41 de la Ley de Procedimiento Administrativo que se refieren a la iniciación del procedimiento de oficio y a instancia de los interesados y que el art. 41-d) de citada Ley, establece que en el procedimiento iniciado a solicitud de los interesados, debe hacer constar entre otros requisitos: “Los hechos, motivos y solicitud en la que se concrete con toda claridad lo que se pretende”, ahora bien si presentada la iniciación de procedimiento, la autoridad administrativa considera que existen deficiencias en la solicitud debió otorgar el plazo de 5 días para que se puede subsanar la deficiencia sin embargo también se debe considerar que presentada una solicitud de iniciación de procedimiento, en donde no existe respuesta de la Autoridad Administrativa, debe operar el silencio administrativo negativo previsto en el art. 17-II de la Ley de Procedimiento Administrativo.

b. En el presente caso existen varias Notas de Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad que son: CITE: LONABOLD.E.N° 095/2011, con fecha de recepción el 29 de julio de 2011, del sorteo correspondiente, denominado Virgencita de Urkupiña; CITE: LONABOLD.E.N° 117/2011 con fecha de recepción el 31 de julio de 2011, del sorteo denominado “Con amor todo es posible”; CITE: LONABOLD.E.N° 127/2011 con fecha de recepción el 24 de septiembre de 2011 del sorteo denominado “Eres Un ángel regala vida”; CITE: LONABOLD.E.N° 148/2011 con fecha de recepción el 1 de noviembre de 2011 del sorteo denominado “Nadie mejor que tu amigo solidario”; CITE: LONABOLD.E.N° 164/2011 con fecha de recepción el 1 de diciembre de 2011, del sorteo denominado “Que la navidad sea de paz amor y suerte” (fs. 64, 74, 83, 72, 81 de obrados) que tienen como contenido común que es Ref. Remisión de Plan Operativo y señalan expresamente: “Tengo a bien dirigirme a su autoridad, para hacer conocer el Plan Operativo Sorteo ... denominado ... para su conocimiento y fines consiguientes”, es decir que no solicitan la emisión de la resolución administrativa de permiso para la realización del juego prevista en el art. 26 numeral 4 y al no haberse emitido la resolución administrativa de permiso, no se podía realizar éste, pero además Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad no hizo seguimiento a la presentación de los planes operativos de los juegos cuestionados y cuál era el resultado de la presentación de las notas para poder hacer uso de los recursos de ley una vez operado el silencio administrativo negativo dispuesto en el art. 17-II de la ley de Procedimiento Administrativo.

c. En conclusión en el caso de autos, presentadas las notas de conocimiento del plan operativo de los juegos cuestionados, Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad no hizo seguimiento de las mismas y la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego tampoco otorgó los 5 días de ley para poder subsanar las deficiencias de la solicitud o que aclare que se quería con la solicitud y Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, menos aún hizo uso de la interposición de los recursos de ley a la operación del silencio administrativo negativo, permitiendo que se inicie proceso administrativo por incumplimiento, con la notificación de éste el 28 de junio de 2013 (Auto de apertura de Proceso Administrativo N° 09-00223 de 20 de junio de 2013) al no haber obtenido la Resolución Administrativa de permiso del juego a realizar prevista en el art. 26-4 de la L. N° 060 (Ley de Juegos de Lotería y de Azar), por lo que la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014 resolvió correctamente aunque con distinta motivación.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: “Si el acto administrativo impugnado, aplica o no, en su verdadera dimensión, el principio de informalismo y verdad material establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo porque se presentó oportunamente y de forma antelada el plan operativo de sorteo”, se deben realizar el siguiente análisis:

En el acápite anterior, se ha concluido que presentadas las notas de conocimiento del plan operativo de los juegos cuestionados, Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad no hizo seguimiento de las mismas y la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, tampoco otorgó los 5 días de Ley para subsanar las deficiencias de la solicitud o que aclare que se quería con la solicitud y Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, no interpuso los recursos de ley a la operación del silencio administrativo negativo, permitiendo que se inicie proceso administrativo en contra de Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad, por lo que la citada entidad demandante, por su propia negligencia no puede alegar en esta instancia que se habría infringido el principio de informalismo y verdad material previstos en los incs. d) y l) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y que además la presentación de los planes operativos de los juegos sancionados no tenían la solicitud expresa de otorgación o emisión de resolución administrativa de permiso de realización del juego, por ello no se puede argüir que se presentó oportunamente y con antelación los planes operativos de los juegos, cuando no existió la solicitud expresa que hubiera obligado a la autoridad administrativa a pronunciarse sobre la petición interpuesta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 794 a 798, interpuesta por Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad representada por Julio César Díaz Herrera contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 014 de 30 de enero del 2014, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



420

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

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital de Cochabamba representada por Ebert Vargas Daza contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 24, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0107/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 48 a 53; réplica de fs. 79 a 85; réplica de fs. 96 a 97; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Marcelo García Terceros dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 45 a 50), con los siguientes fundamentos:

a. De la interpretación de la ley; citando al tratadista Héctor Villegas y su obra Tratado de Derecho Administrativo respecto a la interpretación de la Ley, así como, el art. 5 del Modelo de Cód. Trib., para América Latina referido a la interpretación de normas tributarias y el art. 8 de la L. N°2492 parág. I, refiere que las normas tributarias deben ser interpretadas con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiendo llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal.

b. De la normativa y la doctrina que rige el instituto de la prescripción en etapa de ejecución tributaria; citando doctrina sobre la prescripción de varios autores concluye que, lo que se extingue es el derecho material; es decir el derecho a ejercer el cobro, no así el derecho subjetivo del Estado, a través de la administración tributaria, derecho que no prescribe, y que la finalidad de la prescripción extintiva no sería otra que la de consolidar situaciones jurídicas concretas, en consideración al transcurso del tiempo, por cuanto la regla general es que el plazo fijado en la ley, debe computarse a partir de cuándo podía ejercerse la acción o el derecho. Sin embargo, antes de completarse el término de legal de la prescripción, puede verse afectado por los fenómenos jurídicos conocidos como la interrupción y la suspensión, por los cuales el término de la prescripción comienza a contarse nuevamente (interrupción) o se reinicia el cómputo (suspensión), de donde queda claro que no puede aplicarse el instituto de la prescripción extintiva, únicamente por el transcurso del tiempo, sino que debe verificarse que exista inacción de quien pudiendo ejercer este derecho no lo hace, por cuanto es el elemento constitutivo del instituto de la prescripción extintiva o liberatoria, al responder la prescripción a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares del ordenamiento jurídico. La L. N° 2492 reconoce al instituto de la prescripción extintiva o liberatoria, cuando la administración tributaria permanece inactiva durante un determinado lapso de tiempo, a cuyo vencimiento se extingue la facultad de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer la facultad de ejecución tributaria, citó a continuación los art. 59, 60, 61 y 62 de la L. N° 2492 relativos a prescripción su cómputo y causales de interrupción y suspensión.

c. De la errónea interpretación de la normativa que rige el instituto de la prescripción en etapa de ejecución por parte de la AGIT y de los antecedentes administrativos que respaldan la inexistencia de la prescripción del cobro coactivo; señaló que el art. 59, parág. II de la L. N° 2492, establece que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años, término que es computable desde el momento que adquiere la calidad de título de ejecución tributaria, y que según refiere la AGIT en el punto IV.3.2.x de las Resolución Jerárquica, comenzó desde que las Resolución Sancionatoria se constituyó en título de ejecución tributaria, es decir, desde el 27 de julio de 2006, concluyendo el 27 de julio de 2008; sin embargo según la AGIT si bien reconoce que se efectuaron medidas coactivas a efecto de ejecutar la deuda tributaria, empero refiere que "la L. N° 2492 al no reconocer las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del cómputo de prescripción, ya que las causales se encuentran expresamente establecidas en sus artículos 61 y 62, toda vez que no existe vacío legal sobre la interrupción y la suspensión de la prescripción en materia tributaria para ejecutar de deuda establecida en la Resolución Sancionatoria N° 258/2006 que sanciona a la contribuyente con 1.000 UFV, se encuentra prescrita al 27 de julio de 2008, en virtud

del parág. III, art. 59 de la referida Ley, al no haberse hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria a la fecha, asimismo no corresponde la aplicación de los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ."; al respecto refiere que si bien la L. N° 2492, señala las causales de suspensión e interrupción, de acuerdo a las facultades que establece el art. 66 del citado cuerpo legal, estaría dirigida a las facultades de verificación, fiscalización y determinación de la deuda, olvidando la etapa de ejecución tributaria, por lo que la AGIT realizó una interpretación restringida y alejada de las disposiciones que forman la legislación nacional, desconociendo lo establecido en el art. 8-II y III de la L. N° 2492, así como la potestad recaudadora de la AT reconocida por los arts. 21 y 66 de la L. N° 2492, por lo que debió considerar que el instituto de la prescripción es un medio en virtud del cual el deudor queda liberado por inacción en este caso del Estado, en ese contexto correspondía a la AGIT aplicar el art. 5, parag. II de la L. N° 2492, respecto a la supletoriedad cuando exista vacío, y en virtud de ello aplicar las previsiones del Cód. Civ. sobre prescripción art. 1492 que determina que los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece, y el art. 1493 que señala que la prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo, así como el art. 1503-II que establece que la prescripción se interrumpe también por cualquier otro acto que sirva para constituir en mora al deudor. Concluye este punto señalando que la AGIT al no considerar las medidas coactivas como causales de interrupción de la prescripción en materia tributaria aplicó e interpreto erróneamente los arts. 5,8,21,59,60,61 de la L. N° 2492 y 1492,1493 y 1503 del Cód. Civ. y la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 cuya disposición quinta modifica el art. 59 parág. IV que dispone que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible del Cód. Trib.

d. De la resolución administrativa de facilidad de pago y del pago total de la sanción; refirió que la contribuyente Emma López Pillco, se acogió a un plan de pagos autorizado por R.A. N° 20-00083-13 de 9 de septiembre de 2013 a efecto de proceder el pago de la multa consignada en la R.S. N° 258/06, cancelando la totalidad de la multa conforme se desprende del Auto de Conclusión N° 25-00279 de 14 de marzo de 2014, en ese sentido el art. 51 prescribe que "la obligación tributaria y la obligación de pago en aduanas, se extingue con el pago total de la deuda tributaria" así como el art 55 del mismo cuerpo legal, considera que las facilidades de pago como una forma de extinción de la obligación tributaria, en ese sentido al haber procedido la contribuyente al pago total de la sanción, evidencia el reconocimiento expreso de la sanción encontrándose en consecuencia extinguida la obligación tributaria, objeto de fondo de la presente litis como se evidencia del copia legalizada de la resolución administrativa de plan de pagos y original del Auto de Conclusiones de 24 de marzo de 2014.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0107/2014 del 20 de enero, dictada por la AGIT, en consecuencia se mantenga firme y subsistente el Proveído N° 24-3855-13 que fue revocado totalmente declarando prescrito el proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 505/2006.

II. Contestación de la demanda.

1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 23 de abril de 2014 (fs. 25) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT, éste responde a la demanda (fs. 48 a 53), con los siguientes argumentos:

a. Manifiesta que no obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT 0107/2014 de 20 de enero, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos Técnico-Jurídicos; precisó que el enfoque realizado por la administración demandante pretende inducir en error respecto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., empero dicha instancia jerárquica considera que la interpretación del citado artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación en su alcance para el ámbito tributario, en ese sentido a la fecha que se publicó la L. N° 291 misma que en la Disposición Transitoria Quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto al cómputo de la prescripción estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la AT y tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador también determina que dicho término de prescripción se ampliara en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años. Asimismo la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 incluye en su Disposición Adicional Cuarta y Décima Segunda, Previsiones sobre las Reglas de Prescripción. La L. N° 291 que modifica el art. 59 de la L. N° 2492, señala textualmente "la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible", otorgando un marco legal de interpretación y aplicación de la prescripción de la obligación tributaria en el marco de la actual Constitución, de lo que se infiere que el régimen de la prescripción establecida por la L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones por las citadas leyes. Por su parte la L. N° 154 que en su Disposición Quinta art. 5.IV, establece que la facultad de ejecutar la deuda determinada es imprescriptible; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria, sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme la Disposición Transitoria Quinta de la L. N° 154, que entró en vigencia el 14 de julio de 2011; por tanto, considerando que se trata de multas cuya ejecutoriedad se produjo con anterioridad a la vigencia de dicha modificación, no corresponde la aplicación de las mismas.

b. En cuanto a la prescripción de la Ejecución Tributaria, se tiene que la AT el 24 de mayo de 2006 emitió R.S. N° 0258/2006 sancionando a la contribuyente Emma López Pillco, con multa de 1.000 UFV, acto que fue notificado el 6 de julio de 2006, iniciando el proceso de Ejecución Tributaria de Sanción, el 8 de agosto de 2006, emitiendo el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria UET.PET N° 505/2006, notificado personalmente el 21 de agosto de 2006, en cuanto al inicio del cómputo del término de la prescripción el parág. III del art. 59 de la L. N° 2492, establece que el término para ejecutar sanciones por contravenciones tributarias, prescribe a los 2 años, por lo que el cómputo de la prescripción para la ejecución tributaria de acuerdo al parág. II del art. 60 de la referida norma, comenzó desde que la resolución sancionatoria se constituyó en título de ejecución tributaria, es decir desde el 27 de julio de 2006, concluyendo el 27 de julio de 2008. Posterior a la notificación del PET N° 505/2006, el 13 de enero, 3,26 y 29 de junio de 2009, así como el 5 y 30 de noviembre de 2010, 13 y 19 de octubre

de 2011, la administración en su afán de ejecutar de deuda tributaria efectuó medidas coactivas mediante la remisión de notas, solicitando información sobre los bienes y fondos económicos con los que cuenta el sujeto pasivo de diferentes departamentos, el 18 de noviembre de 2011 Derechos Reales de Quillacollo emitió una certificación indicando que revisado el sistema, se evidenció que la contribuyente tiene registrado bienes inmuebles a su nombre, con matrícula N° 3091040000225, bajo el Asiento A-1 en 22 de mayo de 1991; en mérito a ello el 13 de abril de 2013, se emitió el mandamiento de Embargo N° 002, procediendo al embargo de los bienes propios del sujeto pasivo por Acta de Embargo N° 2 de 10 de mayo de 2013. El 5 de junio de 2013 el sujeto pasivo opuso prescripción a la Ejecución Tributaria, señalando que no contaba en el expediente actuación que constituya ejecución coactiva y tenga efecto interruptivo del cómputo de la prescripción, en respuesta la AT emitió Proveído de 24 de junio de 2013, estableció que la solicitud efectuada por la contribuyente no es procedente, en virtud a que el 26 de febrero de 2007 y 9 de julio de 2007 se solicitó certificaciones a Derechos Reales, y el 2 de julio de 2007, interrumpió la prescripción. Si bien es evidente que la administración tributaria efectuó medidas coactivas a efectos de ejecutar de deuda tributaria por diferentes acciones; sin embargo, la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del cómputo de prescripción, ya que las causales se encuentran expresamente establecidas en sus arts. 61 y 62, toda vez que no existe vacío legal sobre la interrupción y la suspensión de la prescripción en materia tributaria para ejecutar de deuda establecida en la R.S N° 258/2006 que sanciona a la contribuyente con 1.000 UFV, se encuentra prescrita al 27 de julio de 2008, en virtud del parág. III, art. 59 de la referida Ley, al no haberse hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria a la fecha, asimismo no corresponde la aplicación de los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., que si bien el art. 21 de la L. N° 2492 le otorga potestad recaudadora a la AT; empero la interrupción de la prescripción está claramente establecida en el art. 61 de la citada ley, por tanto no cualquier acción intentada por la administración para lograr el adeudo tributario debe entenderse como interrupción de la prescripción.

c. Concluyó manifestando, que los argumentos de la entidad demandante por lo ampliamente manifestado, no son evidentes, ratificándose en todo los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada y finalmente citando la línea doctrinal contenida en las Resoluciones AGIT-RJ/0608/2013 de 21 de mayo, AGIT-RJ/2200/2013 de 19 de diciembre, AGIT-RJ/2192/2013 de 9 de diciembre, AGIT-RJ/2167/2013 de 2 de diciembre, AGIT-RJ/1674/2013 de 17 de septiembre y AGIT-RJ/1608/2013 de 3 de septiembre.

2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, manteniendo firma y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0107/2014 de 20 de enero.

III. Respuesta del tercero interesado.

3.1. Fundamentos del tercer interesado.

La tercera interesada Emma López Pillco, fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 58 a 73) se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial que cursa a fs. 102 a 105, reiteró los argumentos vertidos por la entidad demandada respecto a la prescripción añadiendo precedente de la AGIT referido a la prescripción en ejecución tributaria, solicitando declarar improbadamente la demanda y mantener firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. La Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, el 6 de julio de 2006, notificó mediante cédula al sujeto pasivo Emma López Pillco con la R.S. N° 258/2006 de 24 de mayo, sancionándola con multa administrativa de 1.000 UFV por incumplimiento del deber formal de no presentación de documentación requerida por la administración, en previsión de los arts. 103, 160, 161 y 162 del Código Tributario y la RND N° 10-0021-04, al no haberse interpuesto recurso alguno se emitió provisto UET-PET N° 505/2006 de 8 de agosto de 2006, declarando la ejecutoria de referida Resolución y señalando el inicio de la Ejecución Tributaria al tercer día de su legal notificación a la contribuyente, acto que fue notificado el 21 de agosto de 2006, posteriormente la administración emite varias notas dirigidas a diferentes instituciones a efectos de averiguar si la contribuyente cuenta con bienes a efectos de ejecutar de deuda, teniendo la certeza de que existían un bien inmueble a nombre de la contribuyente emite Mandamiento de Embargo el 17 de abril de 2013, mismo que fue ejecutado el 10 de mayo de 2013, el 5 de junio de 2013 la contribuyente opone prescripción de la ejecución de la sanción, emitiéndose a dicho efecto proveído N° 24-3855-13 de 24 de junio de 2013, que resuelve rechazar dicha solicitud por manifiesta improcedencia, ordenando la prosecución de la ejecución tributaria, el citado acto fue impugnado el 22 de julio de 2013 mediante recurso de alzada por la contribuyente, el 29 de julio se emite auto de admisión del recurso de alzada, el 31 de julio de 2013, se emite Auto de Designación de Martillero Notario N° 25-04843-13 y Auto de Señalamiento de Audiencia de Remate N° 04843-13, el 29 de agosto de mismo año se llevó a cabo la primera audiencia de remate, en la cual también la contribuyente se acoge a plan de facilidades de pago (fs. 10 a 180 de anexo 1 y 1 a 33 de anexo 2).

2. La ARIT emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0499/2013 de 25 de octubre, misma que resolvió revocar totalmente el Proveído N° 24-3855, declarando prescrito el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 505/2006. La citada resolución de alzada, fue impugnada por la administración tributaria mediante recurso jerárquico, que fue presentado el 15 de noviembre de 2013 y resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0107/2014 de 20 de enero confirmando totalmente la resolución de alzada (fs. 7 a 101 de anexo 2).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si la AGIT en Resolución Jerárquica impugnada realizó una errada aplicación e interpretación de los arts. 5, 8, 21, 59, 60,61 de la L. N° 2492 y 1492,1493 y 1503 del Cód. Civ. y la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en cuanto a la prescripción, desconociendo su facultad recaudadora.

2. Si la deuda tributaria se encuentra extinguida por el pago total de la sanción por parte de la contribuyente.

4.2 Análisis y resolución.

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

a. Con relación al primer punto de controversia y de la revisión de antecedentes administrativos se establece que la Administración Tributaria el 24 de mayo de 2006, emitió la R.S N° 0258/2006, en contra de la contribuyente Emma López Pillco, estableciendo una multa de 1.000 UFV, acto que fue notificado el 6 de julio de 2006, iniciando el proceso de Ejecución Tributaria de Sanción, el 8 de agosto de 2006 emitiendo el respectivo Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria UET.PET N° 505/2006, notificado personalmente al sujeto pasivo el 21 de agosto de 2006, el 5 de junio de 2013 la contribuyente opone prescripción a la ejecución tributaria y en su mérito, se emite el proveído N° 24-3855-13 de 24 de junio de 2013, que resuelve rechazar dicha solicitud, el citado acto fue impugnado el 22 de julio de 2013 mediante recurso de alzada, la autoridad regional revocó totalmente el citado Proveído N° 24-3855, asimismo declaró prescrito el Proveído de Incido de Ejecución Tributaria N° 505/2006, en atención a que la administración tributaria no ejecutó su facultad de cobro desde el 27 de julio de 2006, fecha en la cual adquirió firmeza de Resolución Sancionatoria N° 0258/2006 y se constituyó en título de ejecución, hasta el 27 de julio de 2008, en previsión de los arts. 59-III y 60-III del Cód. Trib., decisión que es confirmada por la resolución ahora impugnada.

b. La administración demandante alega que la autoridad impugnada realizó una interpretación restringida de la prescripción, desconociendo lo establecido en el art. 8-II y III de la L. N° 2492 así como su potestad recaudadora reconocida por los arts. 21 y 66 de la citada norma, que debió considerar que el instituto de la prescripción es un medio en virtud del cual el deudor queda liberado por inacción en este caso del Estado, en ese sentido correspondía aplicar supletoriamente las previsiones del código civil sobre prescripción establecido los arts. 1492, 1493 y 1503 que determina que los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece, y la prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo, y que la misma se interrumpe también por cualquier otro acto que sirva para constituir en mora al deudor, asimismo que en virtud de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 que modifica el art. 59 parág. IV de la L. N° 2492, la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

c. Al respecto, se debe precisar en términos generales que la prescripción es una figura jurídica mediante la cual el simple transcurso del tiempo produce la consolidación de las situaciones de hecho, permitiendo la extinción o adquisición de derechos, en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo.

d. En el caso de autos la administración demandante si bien realizó un sin número de acciones a efectos de ejecutar la sanción, como consta en antecedentes administrativos; sin embargo, no existe acción coactiva concreta que importe el cobro de la sanción impuesta a la contribuyente, sino hasta mucho después de haber operado la prescripción, que tuvo su inicio el 27 de julio de 2006, fecha en la cual adquirió firmeza la Resolución Sancionatoria N° 0258/2006 y se constituyó en título ejecutivo, dando inicio al cómputo de la prescripción de 2 años establecida por el art. 59-III del Cód. Trib., aplicable al caso sin las modificaciones posteriores, al no haberse impugnado la citada Resolución en el lapso de 20 días como establece el art. 143 de la citada norma, cuyo computo concluyó el 27 de julio de 2008, prescribiendo así la facultad de la AT de ejecutar la sanción impuesta por su inacción en el tiempo establecido por ley. Consta en antecedentes que la inscripción de la hipoteca en Derechos Reales de Quillacollo a favor de la AT se efectivizó el 6 de diciembre de año 2011, y el mandamiento de embargo data del 17 de abril de 2013, que fue ejecutado recién el 10 de mayo del mismo año, fijándose la primera audiencia de remate para el 29 de agosto de 2013, en ese sentido el parág. III del art. 59 del Cód. Trib., es claro, al disponer que el término para ejecutar sanciones por contravenciones tributarias, prescribe a los 2 años, por lo que el cómputo de la prescripción para la ejecución tributaria de acuerdo al parág. II del art. 60 de la referida norma, comenzó desde que la resolución sancionatoria se constituyó en título de ejecución tributaria, es decir desde el 27 de julio de 2006, concluyendo el 27 de julio de 2008, por lo que no hubo acción concreta alguna que importe interrupción de la prescripción como erróneamente sostiene la administración demandante.

e. En cuanto a que correspondía a la autoridad recurrida aplicar supletoriamente las previsiones del código civil sobre prescripción establecido los arts. 1492, 1493 y 1503 respectivamente, así como la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 que modifica el art. 59 parág. IV del Cód. Trib., que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible; se debe señalar que la citada normativa civil, no es aplicable al caso, toda vez que no se puede extender indefinidamente las facultades de la administración hasta que la misma pueda ejercer su derecho esto en razón al principio de seguridad jurídica y certeza del derecho reconocido por nuestra norma constitucional, en cuanto a la L. N° 291, no es aplicable al caso toda vez la resolución sancionatoria adquirió ejecutoria antes de la vigencia de la citada norma.

f. Finalmente respecto al segundo punto de controversia relacionado a que si la deuda tributaria se encuentra extinguida por el pago total de la sanción; se debe establecer en primera instancia, que si bien es evidente que la contribuyente Emma López Pillco, se acogió a un plan de pagos autorizado por R.A. N° 20-00083-13 de 9 de septiembre de 2013 a efecto de proceder el pago de la multa impuesta en la Resolución Sancionatoria N° 258/06, cancelando la totalidad de la multa conforme se tiene del Auto de Conclusión N° 25-00279 de 14 de marzo

de 2014, que de conformidad al art. 51 la obligación tributaria y la obligación de pago en aduanas, se extingue con el pago total de la deuda tributaria, asimismo el art 55 del mismo cuerpo legal, considera que las facilidades de pago como una forma de extinción de la obligación tributaria, pago total de la sanción la deuda tributaria que dio paso a su extinción; sin embargo, a fs.27 a 33 del anexo 2, cursa nota de 29 de agosto de 2013 dirigida a la Gerencia Distrital de Cochabamba por la cual la contribuyente refiere que en audiencia de remate llevada a cabo en la misma fecha y en razón a que su petición de suspender la audiencia no fue oída por la administración, en previsión del art. 131 del Cód. Trib. que establece que la interposición tanto del recurso de alzada y Jerárquico tienen efecto suspensivo, se vio obligada a acogerse al plan de facilidades de pago para evitar el remate de su inmueble, asimismo consta Acta de Verificación de Remate de 29 de agosto de 2013 en la que se constata lo aseverado por la contribuyente y nota dirigida a la AGIT de Cochabamba de 12 de septiembre del mismo año, en la cual se denuncia el incumplimiento del art. 131 del Cód. Trib., por parte de la AT y hace conocer que se vio obligada a someterse al plan de facilidades de pago, enfatizando que ello no implicaba renuncia o desistimiento al recurso de alzada para que sea considerado en resolución. De lo anotado se establece que la contribuyente no aceptó voluntariamente acogerse al plan de facilidades de pago, tampoco a la pretensión de prescripción de la facultad de ejecución de la administración tributaria, sino que su accionar fue producto de la coacción tras el inminente remate de su inmueble en la suma de Bs 22.21.50, en virtud a que el ente recaudador, hizo caso omiso a lo establecido en el art. 131 del Cód. Trib., teniendo la contribuyente las vías legales que en derecho correspondan para recuperar lo pagado indebidamente.

3. En conclusión lo afirmado por la entidad demandante en sentido de la autoridad recurrida hubiera aplicado e interpretado erróneamente el instituto de la prescripción, desconociendo su facultad recaudadora, no resulta evidente tampoco la vulneración de la normativa señalada en la demanda, pues los hechos demuestran todo lo contrario, en ese sentido no corresponde a este tribunal acoger favorablemente la pretensión deducida.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 24, interpuesta por la Gerencia Distrital de Cochabamba representada por Ebhart Vargas Daza contra la AGIT, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0107/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



421

Administradora de Fondo de Pensiones FUTURO DE BOLIVIA S.A.
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones representada por Susana Judith Rojas Rendón contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 149 a 157, impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 002/2014 de 17 de enero del 2014, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; contestación de fs. 246 a 267, replica de fs. 264 a 267; duplica de fs. 372 a 381; contestación del tercero interesado fs. 355 a 367; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda

1.1 Fundamentos de la demanda.

Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones representada por Susana Judith Rojas Rendón dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 149 a 157), con los siguientes fundamentos:

1. Antecedentes. En 2 de abril de 2012, la administradora fue notificada con la Nota de Cargos APS/DJ/178/2012, mediante la cual la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, les imputa los siguientes cargos: a) Cargo 1, incumplimiento al procedimiento establecido referente al cálculo del coeficiente de distribución, siendo la norma supuestamente infringida, la última parte del art. 3 de la Resolución Administrativa SPVS/IP/Nº244 de 6 de abril de 2009; b) Cargo Nº 2, utilización de un valor diferente de la Unidad de Fomento de Vivienda, siendo la norma supuestamente infringida los inc. a) y b) del artículo décimo octavo de la Resolución Administrativa SPVS Nº 883 de 21 de agosto de 2006; c) Cargo Nº 3, incumplimiento de plazos establecidos por norma; siendo la norma supuestamente infringida los artículos primero, tercero y cuarto de la Resolución Administrativa SPVS Nº 883 de 21 de agosto de 2006 y los arts. 4 y 6 de la Resolución Administrativa SPVS/IP Nº 244 de 6 de abril de 2009. Luego de presentados los descargos, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, emitió la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2012 de 19 de junio de 2012 mediante la cual resolvió: a) Sancionar a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones por el Cargo Nº 1, con multa en Bolivianos equivalente a \$us. 5001, por incumplimiento de la parte última del art. 3 de la Resolución Administrativa SPVS/IP/Nº244 de 6 de abril de 2009 en los NUA (Hoy CUA) 2798529 y 34148668; b) Sancionar a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones por el Cargo Nº 2, con multa en Bolivianos equivalente a \$us. 5001, por incumplimiento al inc. a) y b) del artículo décimo octavo de la Resolución Administrativa SPVS Nº 883 de 21 de agosto de 2006 en los NUA (hoy CUA) 27377969, 33539674, 34658853 y 26816908; c) Desestimar el Cargo Nº 3; y se impone las siguientes obligaciones: a) Con relación al Cargo Nº 1, efectuar el cálculo correspondiente, tomando en cuenta el Coeficiente de Distribución conforme indica la normativa y devolver al empleador con recursos propios los saldos adeudados por los NUA 2798529 y 34148668; y b) Con relación al Cargo 2, efectuar el cálculo considerando el Valor de la Unidad de Fomento a la Vivienda publicados por el Banco Central de Bolivia en la fecha que establece la norma y reponer con recursos propios los saldos adeudados, así como la rentabilidad perdida a los CUA 27377969, 33539674, 34658853 y 26816908. Luego de los trámites de ley se interpuso los recursos de revocatoria y jerárquico.

2. Franca vulneración al principio de congruencia. En materia administrativa la congruencia implica que las resoluciones pronunciadas por las autoridades administrativas, deberán ser claras, precisas y coherentes respecto a las pretensiones que constituyen el objeto de la petición, debiendo los hechos imputados guardar estrecha relación con la resolución final, así también lo entiende la resolución jerárquica de regulación financiera SG SIREFI RJ 04/2004 de 12 de febrero de 2004, de la entonces Superintendencia General del Sistema del Sistema de Regulación Financiera que refirió: "La motivación que contiene la resolución administrativa respecto de la congruencia, debe guardar relación con el problema que se pretende resolver...". En ese sentido la congruencia es un principio que conforma o tiene que ver con la garantía del debido proceso, mediante el cual se delimita el ámbito de acción de una autoridad administrativa ante una determinada petición, que se manifiesta en encuadrar la decisión de la autoridad a lo estrictamente pedido por los administrados y que debe reflejarse en la resolución de la autoridad, sin que se consideren otros aspectos que no hayan sido objeto de consideración. El Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional 0358/2010-R de 22 de junio indicó sobre la materia: "...esta concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume...". En el caso de autos, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al emitir la resolución impugnada, señalando que Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones habría cometido una infracción que configura un daño al empleador apartándose completamente del objeto de impugnación y de la infracción, vicia absolutamente la resolución impugnada, porque esta no guarda correspondencia con la infracción imputada de inicio contra Futuro de Bolivia S.A. administradora de fondo de pensiones, tampoco con la sanción y mucho menos con los fundamentos de la impugnación, tanto en instancia revocatoria como jerárquica, porque todos se referían a los argumentos para demostrar que no existió daño contra los asegurados, porque era la hipótesis de la autoridad de pensiones y seguros para sancionar, pero inexplicablemente el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas pese a reconocer que no había daño cometido contra los asegurados, mantiene la sanción y confirma la resolución, con un cargo que no imputó al principio del proceso.

3. Vulneración al principio de seguridad jurídica. En el ámbito de los recursos administrativos dentro del derecho sancionador la seguridad jurídica encuentra su reflejo en el respeto a los derechos y principios jurídicos, así como en las garantías legales que tiene cualquier persona que se ve sometida a un procedimiento sancionador y que, como contrapartida, debe observar y cumplir la autoridad administrativa. En el presente caso el principio de seguridad jurídica se vulnera flagrantemente por parte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, al determinar una infracción (omisión de un supuesto daño a empresas empleadoras) sin tomarse en cuenta las siguientes circunstancias: a) Se determina una infracción que no fue sancionada de inicio por la autoridad competente para sancionar a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones y poder presentar sus descargos respectivos; b) Se determina la infracción en la Resolución que resuelve el recurso jerárquico, es decir en la última etapa de revisión jerárquica como última instancia y que no tiene otro objeto que el de revisar la actuación del inferior; c) Se determina la infracción y se aplica una sanción sin la posibilidad de que la empresa como presunta infractora, pueda presentar defensa, ya que la resolución jerárquica agota procedimiento, como lo establece lo dispuesto en el literal a) del art. 69 de la Ley de Procedimiento Administrativo; d) Se determina la infracción y se aplica sanción prescindiendo del procedimiento punitivo dispuesto en el art. 71 y art. 76 de la Ley de Procedimiento Administrativo; e) Se determina la infracción y se aplica la sanción sin tomar en cuenta una etapa esencial como es la presentación de pruebas; f) En suma se vulnera completamente el procedimiento sancionador y sus etapas previstas en la Sección Segunda del Capítulo VI de la Ley del Procedimiento Administrativo (Etapas del Procedimiento Sancionador).

4. Violación del debido proceso en su componente derecho a la defensa. El debido proceso constituye un pilar imprescindible del Estado de Derecho, que puede ser definido como la facultad del ciudadano-administrado de exigir que la actuación judicial o administrativa se desarrolle siempre en el marco del respeto irrestricto de las normas y procedimientos legales a los que debe regirse el Estado en cada procedimiento. El debido proceso esta instituido y reconocido en el art. 1115-II de la C.P.E. y la S.C. Nº 1969/2013 de 4 de noviembre de 2013 señala que: "...el debido proceso debe entenderse como el conjunto de requisitos que deben observarse en las diferentes instancias judiciales, entre ellos, el derecho a un proceso público, al juez natural, a la igualdad procesal, a la fundamentación de las resoluciones, a la defensa técnica y material, a la valoración legal y razonable de las pruebas, al principio de congruencia y motivación de las decisiones, desde el inicio hasta la conclusión del proceso". El ministerio de Economía y Finanzas Públicas viola el derecho a la defensa de la empresa, al determinar una

infracción que importa un daño a los empleadores, aspecto que no se conoció en ningún momento del procedimiento administrativo previo a la emisión de la resolución impugnada y sobre el cual no se ha tenido la más mínima oportunidad de defensa, puesto que queda claro que: 1) El cobro asciende a Bs 1,45 en su caso y el otro a Bs 1,16 y que éstos cobros no pueden calificarse como daño, si es entendido como detrimento, menoscabo o perjuicio que supuestamente se hubiera generado a los empleadores; 2) Se reconoce en la resolución jerárquica que no existió daño a los asegurados; 3) El ministerio reconoce que el cobro a los empleadores tampoco ocasionó daño a las cuentas señalando: "...es evidente que el pago en demasía realizado por los empleadores, tampoco generó ningún daño a la cuenta colectiva de siniestralidad o en la cuenta colectiva de riesgos profesionales, ya que dichas cuentas recibieron el monto total del recargo que correspondía ser cobrado a los empleadores"; 4) No obstante que se reconoce que el pago en demasía no causó daño a la cuenta colectiva de siniestralidad o en la cuenta colectiva de riesgos profesionales, el ministerio manifiesta inexplicablemente: "sin embargo, al realizar un cobro de recargo mayor al que corresponde, como consecuencia de una mala aplicación en la norma y que si bien fue resarcido, es evidente que se ocasionó un daño a los empleadores"; 5) Acá basta preguntar ¿Son importantes y cuantiosas las sumas de Bs 1,45 y 1,16 para ocasionar daño a las empresas que por imperio de la ley se encontraban obligadas a pagar un recargo (multa-sanción) por incumplimiento de sus obligaciones; y 6) Los argumentos antes señalados no se han podido exponer ante el Ministerio ni otra instancia administrativa porque la resolución impugnada constituye última instancia del procedimiento administrativo y lo concluye, por lo que se evidencia claramente la violación flagrante al derecho a la defensa.

5. Vulneración al principio de proporcionalidad. Uno de los principios del derecho administrativo sancionador es el principio de proporcionalidad, reconocido en el art. 4 de la Ley del Procedimiento Administrativo y que encuentra su alcance en el art. 71 de la misma ley, al señalar: "Las sanciones administrativas que las autoridades competentes deban imponer a las personas, estarán inspiradas en los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad". En ese sentido el principio de proporcionalidad señala la necesidad que exista equilibrio o modulación del poder punitivo sancionador del Estado, exigiendo a éste que la imposición de las sanciones no sean arbitrarias, sino justas y equitativas, guardando relación con las circunstancias objetivas y subjetivas que hacen a la infracción que sanciona, lo que no ocurrió en el presente caso, tal como se puede evidencia de una simple contrastación del supuesto daño cometido de Bs 1,16 y 1,45 con la multa impuesta que asciende a \$us. 5000, equivalentes a Bs 34.500, es decir realizando una simple operación aritmética se puede colegir que la multa excede en 13.218 veces la cantidad del supuesto daño. Sin perjuicio de lo señalado se debe señalar que la sanción se debe ajustar debidamente al régimen sancionatorio establecido por el inc. d) del D.S. N° 24469 de 17 de enero de 1997 que establece el "criterio de gravedad levisima cuando la contravención haya sido causada sin intencionalidad y no exista daño para los fondos, para la AFP, para el mercado donde actúen, para los beneficiarios del SSO y en general para ningún afiliado".

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se dejen sin efecto Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 002/2014 de 17 de enero del 2014, Resolución Administrativa APS/DJ/DPF/N° 778-2013 de 21 de agosto de 2013 y Resolución Administrativa APS/DJ/DPF/N° 425-2013 de 19 de junio de 2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 21 de mayo de 2014 (fs. 166) y corrido el traslado, la demanda es respondida por Luis Alberto Arce Catacora como Ministro de Economía y Finanzas Públicas (fs. 246 a 260) con los siguientes argumentos:

1. Antecedentes. Resultado de la fiscalización realizada por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros (sobre montos determinados como recargos en virtud a lo establecido en el inc. a) del art. 33 de la Ley N° 1732 de 29 de noviembre de 1996 y normativa emitida para el efecto), la entidad reguladora, mediante Nota APS/DJ/178 de 12 de marzo de 2012, notificó a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones con tres cargos de los cuales: a) El Cargo N° 1 estaba referido al incumplimiento a lo establecido en la última parte del art. 3 de la Resolución Administrativa SPVS/IP/N° 244 de 6 de abril de 2009, al advertir que en el cálculo del periodo considerado para los CUA 2798529 y 34148668, Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones aplicó treinta y 6 meses, siendo que ambos casos fueron calificados como riesgo profesional por enfermedad y cuentan con sesenta y cincuenta y tres meses dentro del periodo considerado para la verificación de requisitos; b) El cargo 2, acerca del incumplimiento a los inc. a) y b) del artículo décimo octavo de la Resolución Administrativa SPVS N° 883 del 21 de agosto de 2006, al evidenciar que en el cálculo del Capital Necesario de los CUA 27377969, 33539674, 34658853 y 26816908, Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones consideró un tipo de cambio de Unidad de Fomento a la Vivienda (UFV) diferente al publicado por el Banco Central de Bolivia; y c) Con relación al Cargo N° 3 este fue desestimado. Sustanciado el procedimiento administrativo sancionador, mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DPF/N° 425-2013 de 19 de junio de 2013, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, resolvió sancionar a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, por el Cargo N° 1 con una multa de \$us. 5001 e igual multa para el Cargo N° 2, interponiéndose los recursos de revocatoria y jerárquico, este último confirmó totalmente la resolución administrativa, seguidamente la parte demandada transcribe partes de la resolución administrativa impugnada.

2. Observancia plena a los principios de congruencia, de seguridad jurídica y a la garantía del debido proceso (en su componente de derecho a la defensa). Por lo antecedentes antes señalados, se evidencia la ocurrencia efectiva de las infracciones señaladas por los citados Cargos N° 1 y 2, que se encuentran plenamente demostrados, no existiendo controversia que recaiga sobre tal extremo y que la única controversia se limita a las sanciones impuestas, pudiéndose inferir que lo que en realidad la parte actora pretende, es la rebaja de la sanción pecuniaria, no obstante la tipificación, calificación, graduación se encuentra en la norma, en efecto las infracciones se encuentran tipificadas en la última parte del art. 3 de la Resolución Administrativa SPVS/IP/N° 244 de 6 de abril de 2009 (Cargo 1) y en los incs. a) y b) del artículo décimo octavo de la Resolución Administrativa SPVS N° 883 de 21 de agosto de 2006 (Cargo 2) y las sanciones correctamente impuestas se encuentran tipificadas por el régimen contenido en D.S. N° 24469 de 17 de enero de 1997 (Reglamento de la Ley de Pensiones). La pretensión

de la parte actora es meramente adjetiva referida a la duda si ha existido o no daño emergente de la incuestionada infracción y por ello señala: "...Sin embargo, al realizar un cobro de recargo mayor al que corresponde, como consecuencia de una mala aplicación en la norma y que si bien fue resarcido, evidente que ocasionó un daño a los empleadores". Declaración que concluye en la palmaria existencia del valor antijurídico del daño, más que no recaer sobre los asegurados derechohabientes del Sistema Integral de Pensiones (como a la fuerza quiere se interprete la parte actora) sino en los aportantes para el caso, el empleador. Asimismo, tampoco es evidente que exista infracción al principio de la seguridad jurídica en el pronunciamiento, no solo por las razones ya señaladas sino porque la demanda pretende objetivar la alegada infracción en circunstancias particulares de la a) a f), las mismas que resultan repetitivas, determinando que su mención es meramente circunstancial, como lo indica la parte actora (al llamarla precisamente circunstancias), en otras palabras se pudo haber dicho más cosas u olvidado otras, que es intrascendente porque su mención no obedece a ningún orden lógico. Habiéndose desarrollado con plena normalidad los procesos sancionatorio y recursivo, en todas sus fases, está claro que la AFP ha tenido a su alcance, las posibilidades reales de hacer valer sus defensas y pruebas, aspecto que se demuestra al haberse interpuesto sucesivamente, los recursos de revocatoria y jerárquico.

3. Cumplimiento a los principios de proporcionalidad, legalidad y discrecionalidad reglada. Existe estricta observancia de la congruencia exigida por el art. 63-II de la L. N° 2341 y la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 002/2014 de 17 de enero del 2014 se limita a considerar y pronunciarse, sobre los extremos recurridos en 11 de septiembre de 2013 no así obviamente a otros no mencionados por Futuro de Bolivia S.A. administradora de fondo de pensiones. Sin perjuicio de ello, cabe también ratificar que la tipificación, calificación y graduación y modulación de las sanciones impuestas mediante la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/N° 425-2012 de 19 de junio de 2012, obedecen a lo que la norma establece, entonces impuestas en justicia, empero fundamentalmente en observancia de los principios de legalidad y de discrecionalidad reglada. Aquí vale ratificar el extremo señalado, en sentido que las sanciones que hacen al caso de autos, se encuentran tipificadas por el régimen contenido en el D.S. N° 24469 de 17 de enero de 1997 (Reglamento a la ley de Pensiones) en sus arts. 286, 287 y 291. Sobre la proporcionalidad que hace a la sanción, debe encontrarse jurídicamente facultado la administración para ello, porque de lo contrario sino hay norma que la autorice o norma que la prohíba, resulta encontrarse limitada la aplicación del principio. En el caso está claro que Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones ha incurrido en las infracciones de gravedad media al tenor de los arts. 286, 287 y principalmente el art. 291 del D.S. N° 24469 de 17 de enero de 1997. Consta en obrados que la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, ha optado por la sanción de menor cuantía posible dentro del rango previsto por la norma de 5001 a 10000 dólares americanos, habiendo determinado la sanción en razón a la gravedad de la conducta.

3.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, representada por van Orlando Rojas Yanguas responde a la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes argumentos:

1. Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, en su demanda contenciosa administrativa señala que se habría establecido una nueva infracción dejando sin efecto aquella imputada por la entidad reguladora, con la cual se dio origen al procedimiento administrativo sancionador, al respecto es necesario aclarar, que durante la tramitación del proceso sancionatorio en ningún momento se dejó sin efecto o puso en duda el objeto de imputación por la cual la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros instauró el proceso sancionatorio contra Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, pues la anulación del procedimiento administrativo solo tuvo su consecuencia hasta la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/N° 827-2012 de 25 de octubre de 2012 inclusive, es decir que se dejó sin efecto la determinación de esta autoridad, referente a la resolución que resuelve la segunda instancia que declarado improcedente el recurso de revocatoria interpuesto por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, maniéndose subsistentes y con todos sus efectos legales las infracciones imputadas a través de los cargo N° 1 y 2 y sancionados mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/N° 425-2012 de 19 de junio de 2012.

2. Del cumplimiento de la obligación establecida mediante Resolución APS/DJ/DFP/N° 425-2012 de 19 de junio de 2012. Esta autoridad, habiendo evaluado el cumplimiento de la obligación establecida para la Administradora, concluyó que esta no cumplió con todos los requisitos establecidos para que proceda la admisión del recurso de revocatoria, al omitir dar estricto cumplimiento a lo resuelto en la disposición quinta de la R.A. N° APS/DJ/DFP/N° 425-2012 de 19 de junio de 2012, que determina las obligaciones a ser realizadas en un determinado plazo.

3. Del principio de proporcionalidad y congruencia. Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones señala que las instancias administrativas, pretenden ajustar de manera forzada su accionar, para imponer una sanción injusta y desproporcionada, debiendo aplicarse el criterio de gravedad levísima, que es el que corresponde al caso de autos. La graduación de la sanción hace al principio de proporcionalidad, pero se debe entender que la conjunción de parámetros, necesariamente deben concebirse en atención a las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes, respecto de la infracción o contravención cometida, que en resumen, deben centrarse en los siguientes elementos: a) Gravedad (existencia de intencionalidad); b) Trascendencia del hecho; c) Antecedentes del infractor; y d) Daño o perjuicio ocasionado. Como se puede evidenciar, mediante la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/N° 778-2013 de 21 de agosto de 2013 de 21 de agosto de 2013, se señaló a la administradora que la Resolución Administrativa SPS/IP/N° 244 de 6 de abril de 2009, establece claramente el procedimiento para la aplicación de los recargos establecidos en el inc. a) del art. 33 de la Ley de Pensiones N° 1732 de 29 de noviembre de 1996 y para casos con cobertura, dicha norma como las Resoluciones Administrativas SPVS/IP/N°244 de 6 de abril de 2009 y SPVS N° 833 de 21 de agosto de 2006, al haber sido vulneradas por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, se constituyen en objeto del proceso sancionatorio instaurado contra dicha administradora. Por otro lado, mediante Nota de Cargos APS/DJ/N° 1788/2012 de 12 de marzo

de 2012, se señaló a la Administradora cual debía ser el monto de prestación a los asegurados como consecuencia de una correcta aplicación de los coeficientes de distribución, pues en dicha nota de cargos se demostró claramente la diferencia ocasionada en el cálculo de recargo aplicando treinta y seis meses como periodo considerado y no sesenta meses, tal como lo establece la Resolución Administrativa SPVS/IP/Nº 244 de 6 de abril de 2009. Asimismo conforme, al ya referido principio de proporcionalidad establecido también mediante Resolución Jerárquica SG SIREFI RJ 38/2005 de 15 de septiembre de 2005, se sancionó a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, aplicando los criterios de calificación de gravedad establecidos en el D.S. 24469 de 17 de enero de 1997. Por otra parte, Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, en su recurso de revocatoria señaló que la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros habría manifestado mediante la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2012 de 19 de junio de 2012 que "...no se habría calculado el coeficiente de distribución", argumento que mostraría incongruencia con el resto del contenido de dicha resolución administrativa, pues el referido acto administrativo señalaría también en otra parte que "...el concepto observado fue el periodo considerado", este argumento entre otros, señalados por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones no pueden ser considerados válidos, pues mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 778-2013 de 21 de agosto de 2013, se manifestó y aclaró debidamente a la Administradora que en ningún momento se imputaron dos conceptos diferentes, pues el periodo considerado se constituye en un requisito necesario dentro del cálculo de coeficiente de distribución y este último indispensable en el cálculo del recargo.

4. Del procedimiento administrativo sancionador. Se debe mencionar los arts. 168-b) y 177 de la L. Nº 065 de 10 de diciembre de 2010, sobre funciones y atribuciones del Organismo de Fiscalización y 71 de la L. Nº 2341 de 23 de abril de 2003, conforme a estas normas, la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2012 de 19 de junio de 2012, fue emitida en total sometimiento a las norma vigentes.

5. Del debido proceso y el derecho a la defensa. El debido proceso es un conjunto de condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa del administrado, en ese sentido, la autoridad de fiscalización y control de pensiones y seguros otorgó en todo momento como instancia administrativa, las garantías necesarias al regulado en cuanto se refiere a un proceso sancionatorio ajustado a la norma, así como amplio margen del derecho a la defensa, tal como se podrá evidenciar de la revisión del respaldo documental que se adjunta a la presente formulación de alegatos, a través de los cuales se puede verificar lo diferentes términos probatorios que se otorgó a la administradora conforme establece la norma y las notas de descargo.

6. Del principio de seguridad jurídica. La seguridad jurídica representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernadores puedan causarles perjuicios. En el caso de autos mediante Nota FUT.APS.CR. 1538/2012 de 26 de julio de 2012 de Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, esta entidad presentó su descargos en relación a la obligación impuesta mediante la Disposición Quinta de la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2012 de 19 de junio de 2012, por lo que no es evidente la afirmación de la administradora en relación a que no se le permitió en ningún momento demostrar que no existió daño a los empleadores, por el contrario el hecho de que la propia AFP afirme que existe una diferencia más intereses a devolver al empleador y que además dichos montos fueron devueltos, conforme expresa en las conclusiones de su demanda, es por demás evidente que Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones se encontraba en conocimiento del procedimiento que se debía aplicar respecto a los montos que se debían devolver. Por otro lado, es importante aclarar que la sanción impuesta por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, no fue determinada en función a las sumas que se debían devolver al empleador, tal como erróneamente interpreta la administradora en su demanda, pues el monto de dichas sumas fue determinado como resultado y consecuencia de los recálculos que realizó la administradora en cumplimiento a la Disposición Quinta de la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2012 de 19 de junio de 2012 y la sanción fue impuesta conforme a los criterios de los arts. 286, 287 y 291 del Decreto Supremo Nº 24469 de 17 de enero de 1997.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a. Mediante Nota APS/DJ/178 de 12 de marzo de 2012, notificó a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones con tres cargos: 1) Cargo 1 Coeficiente de Distribución (los NUA 2798529 y 34148668 fueron calificados con dictámenes de origen común); 2) Cargo 2 Utilización de Tipo De Cambio Incorrecto-UFV de los NUA 27377696, 33539674, 34658853 y 26816908; y 3) Cargo 3 Incumplimiento de Plazo Establecidos en la Norma y la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2012 de 19 de junio de 2012.

b. Sustanciado el procedimiento administrativo sancionador, mediante Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2013 de 19 de junio de 2013, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, resolvió sancionar a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, por el Cargo Nº 1 con una multa de \$us. 5001 e igual multa para el Cargo Nº 2.

c. Interpuesto el recurso de revocatoria, se emitió la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 827-2012 de 25 de octubre de 2012 que resolvió declarar improcedente el recurso de revocatoria interpuesto por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones, empero por Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI Nº 013/2013 de 1 de abril de 2013, se dispuso anular el procedimiento administrativo hasta Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 827-2012 y luego de los trámites de rigor se emitió la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 778-2013 de 21 de agosto de 2013 que confirma la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 425-2013 de 19 de junio de 2013 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI Nº 002/2014 de 17 de enero del 2014, que dispuso confirmó totalmente Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/Nº 778-2013 de 21 de agosto de 2013.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si se infringió o no, el principio de congruencia porque la sanción impuesta no guarda correspondencia con la infracción imputada de inicio contra Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones.

2. Si se infringió o no, los principios del debido proceso y de seguridad jurídica porque se determina una infracción que no fue sancionada de inicio, que no da la posibilidad de que la empresa como presunta infractora, pueda presentar defensa, se prescinde del procedimiento punitivo dispuesto en el art. 71 y art. 76 de la Ley de Procedimiento Administrativo; el cobro asciende a Bs 1,45 en su caso y el otro a Bs 1,16 y que éstos cobros no pueden calificarse como daño que se hubiera generado a los empleadores y que la resolución jerárquica reconoce que no existió daño a los asegurados.

3. Si se infringió o no, el principio de proporcionalidad porque la multa excede el supuesto daño y la sanción se debe ajustar a lo establecido por el inc. d) del art. 286 D.S. N° 24469 de 17 de enero de 1997.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer objeto de controversia relacionado a: "Si se infringió o no, el principio de congruencia porque la sanción impuesta no guarda correspondencia con la infracción imputada de inicio contra Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones", se debe realizar el siguiente examen:

a. En el caso de autos es inexcusable referirse a lo que se entiende por congruencia externa, que no es más que la plena coincidencia que debe existir entre lo resuelto, en un juicio o recurso, con la litis planteada por las partes, en la demanda respectiva y en el acto o resolución objeto de impugnación, sin omitir o introducir aspectos ajenos a la controversia, es por ello que la S.C. N° 0731/2014 de 10 de abril de 2014 sobre la congruencia externa e interna señala: "...En el marco de la premisa anterior y, desde una óptica doctrinal, la congruencia de las resoluciones judiciales amerita una comprensión desde dos acepciones; primero, relativo a la congruencia externa, la cual se debe entender como el principio rector de toda determinación judicial, que exige la plena correspondencia o coincidencia entre el planteamiento de las partes (demanda, respuesta, impugnación y resolución) y lo resuelto por las autoridades judiciales, en definitiva, el principio de congruencia se constituye en una prohibición para que el juzgador considere aspectos ajenos a la controversia; es decir, cuestiones que no fueron identificadas por las partes como puntos de discusión o consideración; y, segundo, la congruencia interna, referida a que, si la resolución es comprendida como una unidad congruente, en ella debe existir un hilo conductor que le dote de orden y racionalidad, desde la parte considerativa de los hechos, la identificación de los agravios, la valoración de los mismos, la interpretación de las normas y los efectos de la parte dispositiva; es decir, se pretenden evitar que, en una misma resolución existan consideraciones contradictorias entre sí o con el punto de la misma decisión...".

b. En el presente caso efectuado la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que el presente proceso se inició con la Nota de Cargo APS/DJ/1788/2012 de 12 de marzo de 2012 contra Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones y producto de ésta mediante Auto Administrativo de 27 de abril de 2012 se abrió término probatorio de diez días sobre los puntos a probar: 1) Cargo 1 Coeficiente de Distribución (los NUA 2798529 y 34148668 fueron calificados con dictámenes de origen común); 2) Cargo 2 Utilización de Tipo de Cambio Incorrecto-UFV de los NUA 27377696, 33539674, 34658853 y 26816908 y 3) Cargo 3 Incumplimiento de Plazo Establecidos en la Norma y la Resolución Administrativa APS/DJ/DFP/N°425-2012 de 19 de junio de 2012, resuelve sancionar a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones por el Cargo N° 1 referido al incumplimiento a lo establecido en la última parte del art. 3 de la Resolución Administrativa SPVS/IP/N° 244 de 6 de abril de 2009, en los NUA 2798529 y 34148668, porque Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones aplicó treinta y seis meses, siendo que ambos casos fueron calificados como riesgo profesional por enfermedad y cuentan con sesenta y cincuenta y 3 meses respectivamente dentro del periodo considerado para la verificación de requisitos y por el cargo 2, acerca del incumplimiento a los inc. a) y b) del artículo décimo octavo de la Resolución Administrativa SPVS N° 883 del 21 de agosto de 2006, al evidenciar que en el cálculo del Capital Necesario de los NUA 27377969, 33539674, 34658853 y 26816908, Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones consideró un tipo de cambio de Unidad de Fomento a la Vivienda (UFV) diferente al publicado por el Banco Central de Bolivia; y c) Con relación al Cargo N° 3 este fue desestimado. Ahora bien, Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones en su recurso jerárquico impugno los siguientes aspectos: 1) "II. De la vulneración del Principio de Congruencia...contrario al razonamiento sesgado que tiene la APS, el monto de la pensión de los afiliados (ahora asegurados) y/o sus derechohabientes, no se obtiene como resultado del cálculo del recargo, sino por la aplicación del procedimiento norma correspondiente a cualquier afiliado (Asegurado) que cumpla requisitos de cobertura, debiendo nuestra AFP en primera instancia obtener el cálculo de Salario Base conforme a lo establecido por la Resolución Administrativa SPVS/IP/N° 380 de 12 de mayo de 2005, modificado por la Resolución Administrativa SPVS/IP/N° 335 de 30 de abril de 2009; para luego obtener la pensión base según el tipo de riesgo; y por último aplicar los porcentajes de pensión que les corresponda al titular de las pensiones o sus derecho habientes. En ese entendido, queda claro por una parte, que nuestra AFP ha actuado dentro del marco legal para otorgar el acceso a la prestación sin ocasionar ningún tipo de daño o afectación a los asegurados y/o derecho habientes y por otra parte, que el recargo se establece como sanción al empleador por existir dentro del Periodo Considerado para la verificación de cobertura, la existencia de periodos no pagados o pagados con mora, pero que no afectaron su cobertura..."; 2) "III. ausencia de Daño. Por todo lo expresado, su autoridad podrá colegir que no existe daño alguno que se haya ocasionado a los afiliados y su derecho habientes, toda vez que: a) El pago del recargo debe acreditarse a la Cuenta Colectiva de Siniestralidad o en la Cuenta Colectiva de Riesgos Profesionales según corresponda y no así a la cuenta individual (ahora Cuenta Personal Previsional) del Afiliado (asegurado); b) Los Afiliados (Asegurados) han cumplido con los requisitos de cobertura y han accedido al pago de una pensión, que es independiente del cálculo del recargo y que de ninguna manera influye en la determinación del monto de pensión...". Sobre las anteriores impugnaciones la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 002/2014 de 17 de enero del 2014 señaló lo siguiente: "...En tal sentido –tal como señala- Futuro de Bolivia S.A.

Administradora de Fondo de Pensiones (Futuro de Bolivia S.A. AFP) procedió a obtener el cálculo del Salario Base conforme lo establece la resolución Administrativa SPVS/IP/Nº 380 de 12 de mayo de 2005, modificado por la Resolución SPVS/IP/Nº 335 de 30 de abril de 2009, determinó la Pensión Base en virtud a los arts. 40,41,70 y 71 del Decreto Supremo Nº 24469 de 17 de enero de 1997 y dio curso al pago mensual de la pensión a los asegurados en función al porcentaje de incapacidad dictaminado y a los derechohabientes en función a los porcentajes de asignación que les corresponde. Asimismo debido a que dentro del periodo considerado todos los casos sancionados cuentan con periodos de cotización en mora, pero que no ocasionaron la pérdida de cobertura, la Administradora de Fondos de Pensiones en cumplimiento a lo establecido en normativa vigente, procedió con el cálculo del recargo sea por riesgo común o por riesgo profesional. Por lo tanto, es evidente que independientemente del cálculo del Recargo determinado en el inc. a) del art. 33 de la L. Nº 1732 de 29 de noviembre de 1996 de Pensiones, los Asegurados y Derechohabientes, se encuentran percibiendo la pensión por invalidez o pensión por muerte, es decir no existe—por concepto— perjuicio alguno que afecte al derecho a la prestación, como mal argumenta la entidad fiscalizadora... Por lo señalado, se tiene que en los CUA 34148668 y CUA 2798529, sancionados en el Cargo Nº 1 y en dos casos sancionados en el Cargo Nº 2 (CUA 27377969 y CUA 26816908), los Empleadores realizaron el pago del Recargo, sin embargo, el mal cálculo efectuado, ocasionó que éstos realicen el pago en demasía, que fue repuesto por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones (Futuro de Bolivia S.A. AFP) más intereses con recursos propios. Si bien los Empleadores realizaron el pago del Recargo, el mismo no afecta al Estado de ahorro previsional del asegurado, ni a la pensión que recibieron éstos o sus derechohabientes,— como señala la Autoridad Reguladora— toda vez que de acuerdo a lo establecido en el art. 12 del D.S. Nº 27324 de 22 de enero de 2004, el monto recuperado por el recargo determinado en el inc. a) del art. 33 de la L. Nº 1732 de 29 de noviembre de 1996 de Pensiones— cuál es el caso de autos—, debe ser acreditado en la cuenta colectiva de siniestralidad o en la cuenta colectiva de riesgos profesionales, según corresponda, no así al Estado de Ahorro Previsional del Asegurado... En tal sentido, no corresponden los argumentos presentados por la autoridad de fiscalización y control de pensiones y seguros, ya que no existen ningún daño a los asegurados o derechohabientes en la prestación que perciben, debido a que tal como se señaló, el monto del Recargo al ser acreditado en la cuenta colectiva de siniestralidad o en la Cuenta Colectiva de Riesgos Profesionales, no afecta en la pensión ya determinada y en curso de pago. Por otro lado, al realizar un cobro de recargo, mayor al que corresponde, como consecuencia de una mala aplicación en la norma, y que si bien fue resarcido, es evidente que se ocasionó un daño a los Empleadores. Por lo expuesto y conforme lo ha señalado el ente regulador correspondía sancionar con una multa de \$us. 5011, tanto para el Cargo N 1 como para el Cargo Nº 2, en razón a que conforme ya se expuso en las infracciones sancionadas, se han configurado los elementos de daño y negligencia, mismo que conforme lo expuesto en el art. 2886-b) del D.S. Nos. 24469 de 17 de enero de 1997, corresponden ser sancionados con gravedad media y siendo la multa interpuesta por la Entidad Fiscalizadora la menor cuantía para la gravedad (sin importar si es uno o más casos que han ocasionado daño), se tiene que el Ente Regulador ha cumplido con el principio de proporcionalidad y la debida adecuación entre la gravedad del hecho y sanción. finalmente, en cuanto a los CUA 33539674 y 34658853, sancionados en el Cargo Nº 2, si bien el mal cálculo realizado por la Administradora de Fondo de Pensiones no ocasionó ninguna diferencia a reponer, ni daño en uno de los casos inmersos el Cargo Nº 2, para que proceda la sanción en cuanto a la gravedad media, señala precedentemente”.

c. De todos los antecedentes expuestos, se tiene que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI Nº 002/2014 de 17 de enero del 2014, no procedió a modificar el tipo de la infracción administrativa sino a determinar a quien se habría producido el daño, en este caso al empleador, al encontrarse un pago en demasía del empleador en el presente asunto por una diferencia entre el pago realizado por el empleador y el recálculo del recargo en las CUA (Identificación de la Cuenta Individual del Dependiente) 34148668 y 2798529 y en los casos de las CUA 33539674 y 34658853 por recálculo del recargo por no haberse utilizado incorrectamente la Unidad de Fomento a la Vivienda, por ello no se infringió el principio del debido proceso en su elemento congruencia, puesto que la decisión final jerárquica, no se excedió al modificar los planteos de la acusación inicial con la que se comenzó el presente proceso administrativo.

2. En relación al segundo objeto de controversia referido a: “Si se infringió o no, los principios del debido proceso y de seguridad jurídica porque se determina una infracción que no fue sancionada de inicio (en la última etapa recursiva), que no da la posibilidad de que la empresa como presunta infractora, pueda presentar defensa, se prescinde del procedimiento punitivo dispuesto en el art. 71 y art. 76 de la Ley de Procedimiento Administrativo; el cobro asciende a Bs 1,45 en su caso y el otro a Bs 1,16 y que éstos cobros no pueden calificarse como daño que se hubiera generado a los empleadores y que la resolución jerárquica reconoce que no existió daño a los asegurados”, se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

En el acápite anterior se determinó que no se infringió el principio del debido proceso en su elemento congruencia, puesto que la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI Nº 002/2014 de 17 de enero del 2014, no procedió a modificar el tipo de la infracción administrativa sino a quien se habría producido el daño, en razón a ello, no se infringieron los derechos constitucionales del debido proceso, seguridad jurídica y a la defensa, además que se efectuó, el procedimiento previsto en los arts. 65 a 68 del D.S. Nº 27175, puesto que se realizaron las diligencias preliminares (art. 65 del D.S. Nº 27175), se notificó la Nota APS/DJ/178 de 12 de marzo de 2012 (art. 66 del D.S. del D.S. Nº 27175), se abrió el término probatorio de 10 días mediante Auto Administrativo de 27 de abril de 2012 (art. 67 del D.S. del D.S. Nº 27175) y concluido el término probatorio se emitió Resolución Administrativa APS/DJ/DPF/Nº 425-2013 de 19 de junio de 2013 que sanciona a Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones (art. 68 del D.S. del D.S. Nº 27175). Por otro lado, en cuanto a la pretensión impugnatoria de que los cobros efectuados por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones no pueden calificarse como daño que se hubiera generado a los empleadores y que la resolución jerárquica, reconoce que no existió daño a los asegurados, se debe señalar que se ha determinado que el daño por cobros en demasía no afectaron a los asegurados sino a los empleadores y por ello se ordenó la devolución de los mismos a los empleadores afectados.

3. Con relación a tercero objeto de controversia vinculado a: "Si se infringió o no, el principio de proporcionalidad porque la multa excede el supuesto daño y la sanción se debe ajustar a lo establecido por el inc. d) del art. 286 del D.S. N° 24469 de 17 de enero de 1997", se debe efectuar el siguiente análisis:

a. Es menester referirse al principio de proporcionalidad, en ese sentido la jurisprudencia constitucional constituida en la S.C. N° 1464/2004-R de 13 de septiembre de 2004 sobre el principio de proporcionalidad señala: "La discrecionalidad se da cuando el ordenamiento jurídico le otorga al funcionario un abanico de posibilidades, pudiendo optar por la que estime más adecuada. En los casos de ejercicio de poderes discrecionales, es la ley la que permite a la administración apreciar la oportunidad o conveniencia del acto según los intereses públicos, sin predeterminedar la actuación precisa. De ahí que la potestad discrecional es más una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, según los intereses públicos, sin predeterminedar cuál es la situación del hecho. Esta discrecionalidad se diferencia de la potestad reglada, en la que la ley de manera imperativa establece la actuación que debe desplegar el agente. Esta discrecionalidad tiene límites, pues siempre debe haber una adecuación a los fines de la norma y el acto debe ser proporcional a los hechos o causa que los originó, conformándose así, los principios de racionalidad, razonabilidad, justicia, equidad, igualdad, proporcionalidad y finalidad. La Ley del Procedimiento Administrativo, en el art. 4.-p), establece en forma expresa el principio de proporcionalidad, que señala que la administración pública actuará con sometimiento a los fines establecidos en la presente ley y utilizará los medios adecuados para su cumplimiento", de tal forma que el principio de proporcionalidad previsto en el inc. del art 4-p) de la Ley del Procedimiento Administrativo está unido a los principios de racionalidad, razonabilidad, justicia, equidad, igualdad, y finalidad.

b. En el caso de autos, se impugna que la sanción impuesta sería desproporcional a la infracción cometida, empero sobre este aspecto el art. 286 del D.S. N° 24469 (Reglamento a la Ley de Pensiones), expresamente señala: "Las sanciones se calificarán por la Superintendencia, en base a los siguientes criterios: a) Gravedad máxima: a) cuando la infracción o los actos u omisiones referidos hayan sido provocados por el trasgresor con premeditación o de forma dolosa, haya resultado beneficio propio o de terceros, o causado daño a terceros. b) Gravedad media; cuando la infracción o los actos u omisiones referidos, hayan sido causados por negligencia, falta de pericia o culpa y causen daño. c) Gravedad leve; cuando la infracción o los actos u omisiones, hayan sido provocados de manera preterintencional y en el resultado no exista el beneficio propio o de personas relacionadas al infractor. d) Gravedad levisima; cuando la contravención haya sido causada sin intencionalidad y no exista daño para los Fondos, para las AFP, para el mercado donde actúen, para los beneficios del SSO y en general para ningún Afiliado", de tal forma que la graduación de las sanciones en materia de pensiones, establecen criterios de conductas dolosas, culposas, preterintencionales (cuando el resultado va más allá de lo querido) y sin intencionalidad y que en el presente caso, como se ha expuesto anteriormente producto de un mal cálculo efectuado por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de fondo de pensiones, se ocasionó que se realice el pago en demasía de determinados empleadores, por ello la graduación de la sanción en la gravedad media, es decir por una conducta culposa, es la correcta al producirse el mal cálculo por impericia o negligencia del agente infractor.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 149 a 157, interpuesta por Futuro de Bolivia S.A. Administradora de Fondo de Pensiones representada por Susana Judith Rojas Rendón contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI N° 002/2014 de 17 de enero del 2014, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



422

**Empresa Archer D.L.S. Corporation c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 146 a 153 vta., impugnando las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ No. 0069/2013, AGIT-RJ No. 0062/2013, AGIT-RJ No. 0071/2013, AGIT RJ No. 070/2013, AGIT-RJ No. 0045/2013 y AGIT-RJ N° 0072/2013, todas de 21 de enero de 2013, (fs. 61 a 144), el memorial de contestación de fs. 161 a 165, la réplica de fs. 190 a 192, dúplica de fs. 195 a 195 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.

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

Que Marcelo Guillermo Rodríguez, en representación legal de Archer D.L.S. Corporation, se apersonó por memorial de fs. 146 a 153 vta., manifestando que mediante Órdenes de Verificación Nos. 7810OVE00032, 7810OVE00033, 7810OVE00034, 7810OVE00035, 7810OVE00036 y 7810OVE00037, notificadas el 11 de noviembre de 2010, se dio inicio a seis procedimientos de verificación para determinar el Débito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos diciembre de 2006 a noviembre de 2007.

Indica que durante el procedimiento de verificación, Archer presentó la documentación requerida, asimismo adjuntó las Boletas de Pago Formularios 1000, a través de los cuales canceló el monto del tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses, el 10 de noviembre de 2010, es decir, antes del inicio del procedimiento de verificación. Añade que, en 9 de agosto de 2011, la administración tributaria emitió actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, aplicando la multa de UFV 300.-por cada impuesto y periodo, y el 19 de octubre de 2011, se les notificó con las vistas de cargos Cite: SIN/GSH/DF/VC/0094/2012, SIN/GSH/DF/VC/0095/2012, SIN/GSH/DF/VC/0096/2012, SIN/GSH/DF/VC/0097/2012, SIN/GSH/DF/VC/0098/2012 y SIN/GSH/DF/VC/0099/2012 (debió decir /2011), las cuales establecen una deuda tributaria consistente en la sanción por Omisión de Pago correspondiente al IVA, más el tributo omitido del IT y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Continúa señalando que pese a los descargos presentado por Archer, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN (GSH) emitió las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000635-11, 17-000636-11, 17-000637-11, 17-000638-11, 17-000638-11, 17-000639-11 y 17-000640-11, de 29 de diciembre de 2011, que ratificaron los importes establecidos en las vistas de cargo, incluyendo las sanciones por omisión y multa por incumplimiento a los deberes formales.

Refiere que impugnó las referidas resoluciones determinativas a través de seis recursos de alzada, que fueron resueltos el 13 de abril de 2012, mediante seis resoluciones de recurso de alzada, las cuales resolvieron revocar parcialmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto el 100% de la sanción por omisión de pago y manteniendo las multas por incumplimiento a los deberes formales, dichas resoluciones a su vez fueron objeto de seis recursos jerárquicos interpuestos por la administración tributaria, siendo resueltos el 24 de julio de 2012, mediante seis Resoluciones de Recurso Jerárquico, las cuales anularon las resoluciones de alzada manifestando que se produjeron vicios al emitir la Vista de Cargo N° 00114/2012 de 3 de octubre, por concepto de IVA e IT, correspondiente a los períodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008.

Luego, la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Santa Cruz, procedió a emitir las nuevas resoluciones de recurso de alzada Nos. ARIT-SCZ/RA 0362/2012, ARIT-SCZ/RA 0363/2012, ARIT-SCZ/RA 0365/2012, ARIT-SCZ/RA 0364/2012, ARIT-SCZ/RA 0367/2012 y ARIT-SCZ/RA 0366/2012, las cuales confirmaron las Resoluciones Determinativas impugnadas.

Expresó que contra estas Resoluciones Archer interpuso seis recursos jerárquicos, los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ No. 0069/2013, AGIT-RJ No. 0062/2013, AGIT-RJ No. 0071/2013, AGIT RJ No. 070/2013, AGIT-RJ No. 0045/2013 y AGIT-RJ No. 0072/2013, todas de 21 de enero de 2013, que resolvieron revocar parcialmente las citadas resoluciones de alzada modificando el importe de la sanción por omisión de pago al 20%, dejando sin efecto la multa por Incumplimiento a los deberes formales (1.200 UFV por cada periodo e impuesto), por la presentación de las Declaraciones Juradas y manteniendo firme la multa de 3.000 UFV por incumplimiento al deber formal generado por el procedimiento de determinación No. 15831.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Invocando los arts. 5 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.), 150 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y 124 de la Constitución Política del Estado, la Sentencia No. 189/2011 de 4 de junio, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y la Sentencia Constitucional No. 0028/2005 de 28 de abril, señala que en materia de contravenciones tributarias, corresponde aplicar con carácter retroactivo los términos de prescripción más breves que de alguna manera beneficien al contribuyente, premisa que en nuestro ordenamiento jurídico se presenta inequívoca en el presente caso debido a que la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificó el sistema de cómputo de la prescripción establecido en el art. 60 de la L. N° 2492 con efectos sobre el art. 154 del mismo cuerpo legal, determinando que en el supuesto 3 del parág. I del art. 59 (también modificado), referido a la prescripción de la acción de la Administración Tributaria "para imponer sanciones", el término se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria, es decir, esta norma cambió la regla general que tenía la L. N° 2492 que establecía que el cómputo se iniciaba a partir del primer día hábil del año siguiente a la fecha de comisión del ilícito (vencimiento de pago); modificación que tiene efectos en el presente caso sobre la aplicación de la sanción por omisión de pago de los periodos diciembre 2006 a noviembre de 2007 del IVA e IT, pues si se aplica adecuadamente la L. N° 291, la prescripción de la acción para imponer sanciones por el periodo diciembre 2006, habría acaecido el 1 de febrero de 2010, el periodo enero 2007, prescribió el 1 de marzo de 2011, el periodo febrero 2007 prescribió el 1 de abril de 2011, el periodo marzo 2007 prescribió el 1 de mayo de 2011, el periodo abril 2007 prescribió el 1 de junio de 2011, el periodo mayo 2007 prescribió el 1 de julio de 2011, el periodo junio de 2007 prescribió el 1 de agosto de 2011, el periodo julio de 2011 prescribió el 1 de septiembre de 2011, el periodo agosto de 2011 prescribió el 1 de octubre de 2011, el periodo septiembre de 2007 prescribió el 1 de noviembre de 2011, el periodo octubre 2007 prescribió el 1 de diciembre de 2011, en consecuencia la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones administrativas de los periodos diciembre 2006 a octubre de 2007 prescribieron durante el 2011 hasta el 1 de diciembre de 2011, al no haberse producido ninguna de las causales de suspensión ni de interrupción del cómputo previstas por los arts. 61 y 62 del Código Tributario Boliviano, ya que no existió notificación con las Resoluciones Determinativas, reconocimiento del ilícito o solicitud de facilidades de pago, tampoco notificación con Órdenes de Fiscalización sobre los periodos diciembre 2008 a noviembre de 2007, sino únicamente con Órdenes de Verificación que por su objeto y alcance son distintas.

Aclara que la prescripción de la sanción fue solicitada por Archer durante los recursos jerárquicos, en aplicación de la disposición adicional sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que se encontraba vigente en ese momento, sin embargo la autoridad demandada desconoció la aplicación de dicha norma, con el argumento que a momento de emitir resolución no se encontraba vigente, por cuanto la citada disposición adicional quinta fue dejada sin efecto por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, reponiendo el cómputo de prescripción vigente a momento de la comisión de la contravención imputada al contribuyente, sin considerar que Archer invocó formalmente la aplicación de la L. N° 291 cuando esta se encontraba en plena vigencia, habiendo generado derechos adquiridos que no pueden ser eliminados de forma arbitraria en mérito al principio de seguridad jurídica y de ultractividad de la norma. Añadió que la línea jurisprudencia del Tribunal Constitucional a partir de la Sentencia 0124/2004-R, indica que la ultractividad es una excepción al principio de irretroactividad que determina que las normas prevalezcan en el tiempo, pese a su derogatoria o abrogatoria, por otra parte aduce que dicha normativa también corresponde aplicar en observancia al principio de favorabilidad, cuyos efectos favorables no pueden ser enervados por una apresurada derogatoria, por lo que corresponde declarar la prescripción de la acción de la administración para imponer la sanción administrativa de omisión de pago de los periodos diciembre 2006 a octubre 2007.

I.2.2.- Indica también que, durante el procedimiento administrativo, solicitó la aplicación del Arrepentimiento Eficaz con la reducción del 100% de la sanción, al haber pagado la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación con las Órdenes de Verificación, conforme dispone el art. 157 del Código Tributario Boliviano, sin embargo la autoridad jerárquica deslegitimó esta situación indicando que se procedió al pago del tributo omitido y sus recargos una vez notificado del inicio de la verificación por efecto del aviso de visita, es decir, cuando ya hubo actuación de la administración, por lo que no puede acceder a dicho beneficio.

Realizando una transcripción de los arts. 157 de la L. N° 2492 (C.T.B.) 39 y 8 de su Reglamento (R.C.T.B.) concluye que para la aplicación del Arrepentimiento Eficaz, debe cumplirse con dos requisitos 1) el pago de la totalidad de la deuda y 2) que el pago se realice antes de cualquier actuación de la administración; por lo que sostiene que Archer cumplió a cabalidad el primer requisito pagando el tributo omitido actualizado a la fecha de pago, no correspondiendo el pago de multa conforme se estableció en las Resoluciones de Recurso Jerárquico, y con relación al segundo requisito señala que también fue cumplido, en atención a que se procedió al pago en 9 de noviembre de 2010, antes de la notificación con la orden de verificación, la misma que recién fue notificada el 11 de noviembre de 2010. Añadió que la autoridad jerárquica pretende deslegitimar esta situación atribuyéndole a un simple aviso de visita la calidad de acto administrativo, cuando dicha actuación se refiere sólo a una actividad y no a un acto en sí mismo, pues los únicos que surten efectos respecto a los administrados son los actos administrativos, por lo que un aviso de visita no reviste las formalidades de un acto administrativo, es sólo un anuncio previo a practicar la notificación de una orden de verificación, sin establecer el alcance la misma, ni el periodo ni el impuesto que se pretende verificar, en consecuencia correspondía aplicar el arrepentimiento eficaz establecido en el art. 157 de la L. N° 2492 y declarar extinguido el 100% de la sanción pecuniaria por omisión de pago.

I.2.3.- Se refirió también a un inadecuado cálculo de la sanción en las Resoluciones de Recurso Jerárquico, al mantener la base de cálculo de la sanción adoptada en las Resoluciones Determinativas que cuantificaron una multa de manera exorbitante, transgrediendo todo criterio de racionalidad y proporcionalidad, estableciendo la multa de más del 10.000%, remarcó que la sanción no puede ser establecida sobre el total del tributo omitido sino únicamente sobre las diferencias encontradas, más aún cuando se pagó el tributo en sujeción al arrepentimiento eficaz tal como dispone el art. 39 del R.C.T.B., de la misma manera la Circular No. 12-0096-12 de 24 de abril de 2012, emitida por el SIN establece: "Si la Administración Tributaria dentro de los procesos de fiscalización o verificación determina reparos por emisión de facturas fuera de plazo establecido para el efecto (diferimiento en la facturación), aplicará la sanción por Omisión de Pago, solamente por el importe del reparo, es decir por el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, conforme lo dispone el Art. 165 del Código Tributario"; razón por la cual aduce que en el supuesto de corresponder una sanción por omisión de pago, debería determinarse sólo sobre el monto del tributo omitido (reparo por actualización) y no sobre la totalidad del impuesto declarado.

I.2.4.- Sobre la aplicación del principio de no reformatio in peius, aclaró que si bien las Resoluciones impugnadas establecieron la reducción de la sanción del 100% al 20% y la eliminación de la multa por incumplimiento a los deberes formales, la demanda interpuesta sólo reclama la revisión de dicho 20% de sanción residual, no correspondiendo modificar el acto impugnado que agrave la situación actual del contribuyente.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Tribunal Supremo de Justicia, emita sentencia declarando probada la demanda, dejando sin efecto los reparos subsistentes en las Resoluciones de Recurso Jerárquico impugnadas.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que por providencia de fs. 155 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de notificación, se apersonó y contestó a la demanda Ernesto E. Mariño Borquez en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria. En el memorial de contestación negativa a la demanda de fs. 161 a 165, luego de una relación de los argumentos expuestos por el demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, le corresponde remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Indicó que si bien el marco normativo vigente en materia tributaria referido a la aplicación de las leyes en el tiempo, contenido en los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492, en la que se ampara al demandante para oponer la prescripción y respalda su petitorio en la aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 que modificó el cómputo de la prescripción, aclaró que si bien esa instancia se ha pronunciado en numerosas situaciones a favor de la aplicación retroactiva de la norma en materia de ilícitos tributarios; sin embargo la disposición invocada no se encuentra vigente, toda vez que la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, dejó sin efecto la citada disposición en relación a la modificación efectuada al art. 60 de la L. N° 2492, reponiendo el cómputo de prescripción vigente a momento de la comisión de la contravención imputada al contribuyente, en ese entendido, al efectuar el cómputo de la prescripción conforme a las disposiciones vigentes, se evidencia que las sanciones y multas no han prescrito; agrega además que si bien la aplicación retroactiva de la norma se encuentra prevista en materia de ilícitos tributarios, no existe previsión alguna que disponga situación contraria, es decir la aplicación ultra-activa de la misma como pretende el contribuyente sustentado en una norma derogada, prolongando una vigencia en el tiempo sólo a efectos de que ésta se aplique de manera retroactiva, por lo que el argumento del demandante carece de fundamento.

II.2.- En referencia al arrepentimiento eficaz, expresó que el art. 157 de la L. N° 2492 exige como requisito sine qua non, que el pago del contribuyente sea realizado antes de cualquier actuación o acto de la Administración y no antes de un acto administrativo el cual es definido por el art. 27 de la L. N° 2341 como toda declaración, disposición o decisión de la Administración, el cual debe reunir los requisitos previstos en el art. 28 de la misma Ley, que se reputará como válido a partir de la fecha de su legal notificación o publicación, en cambio las actuaciones administrativas no revisten estas formalidades y son parte del quehacer propio de la Administración Pública.

Reiteró que el pago se efectivizó con posterioridad a la primera actuación de la Administración Tributaria, toda vez que el primer aviso de visita -primera actuación- para la notificación con la Orden de Verificación data del 9 de noviembre de 2010 y la cancelación del monto del 10 de noviembre del mismo año, es decir ya iniciado el procedimiento de notificación consignado en el art. 85 de la L. N° 2492, previsto para los casos en los cuales, el contribuyente no fuese habido en el domicilio declarado, en consecuencia procedió al pago de la totalidad del tributo omitido y sus recargos tras haberse anunciado del inicio de verificación por efecto del aviso de visita y por tanto no cumplió con los requisitos previstos para acceder al beneficio del arrepentimiento eficaz.

II.3.- En relación a la diferencia supuestamente encontrada, aclara que la Administración Tributaria realizó el cálculo del impuesto omitido diferido, y procedió al cálculo de los accesorios por mantenimiento de valor desde la fecha de vencimiento por impuesto y por periodo, hasta la fecha de pago de las declaraciones juradas posteriores en los que se habría declarado los importes diferidos por impuesto y por periodo, estableciendo diferencias por mantenimiento de valor, además de realizar el cálculo del interés del tiempo comprendido entre la fecha de vencimiento de la deuda y la fecha de presentación de la declaración jurada de los periodos en los que se realizó la declaración de los ingresos diferidos y como resultado determinó el total de la deuda tributaria donde considera la multa por incumplimiento a los deberes formales, posteriormente realizó la liquidación considerando los pagos realizados en Boletas de pago f 1000, pagos de 10 de noviembre de 2010 direccionados a los impuestos y periodos sujetos a verificación, estableciéndose una deuda tributaria no pagada, importe que corresponde a la multa por incumplimiento a deberes formales a la cual no se encontraba obligado, sin embargo, al efectuarla, si bien es cierto que cubrió la deuda total establecida sin incluir la multa por incumplimiento a deberes formales mediante boletas de pago, el mismo fue posterior a la primera actuación de la Administración Tributaria.

Precisó que la sanción por omisión de pago se aplica por el efecto del no pago o pago de menos de la deuda tributaria, correspondiendo una multa igual al 100% de la deuda tributaria, por lo que no corresponde considerar como base de la sanción a la diferencia entre el tributo omitido y los pagos a cuenta realizados hasta la fecha de imposición de la misma, sin embargo, aclara que la AGIT actuó con imparcialidad al tomar en cuenta que los pagos fueron efectuados con posterioridad al inicio a la determinación de oficio pero con anterioridad a la emisión de la resolución determinativa, razón por la cual, se aplicó el num. 1 del art. 156 de la L. N° 2492, aplicando sólo el 20% de la multa por omisión de pago.

Sostuvo que las resoluciones impugnadas fueron emitidas en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de las resoluciones impugnadas.

II.4.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Empresa ARCHER DLS Corporation.

III.- ACUMULACIÓN.

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, sorteados que fueron los expedientes Nos. 253/2013, 265/2013, 266/2013, 267/2013, 268/2013, 269/2013, 270/2013, emitió la Resolución N° 64/2016 de 13 de julio, mediante la cual dejó sin efecto el sorteo y dispuso la acumulación de los procesos signados con los Nos. 265/2013, 266/2013, 267/2013, 268/2013, 269/2013, 270/2013 seguidos por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al expediente No. 153/2013 seguido por la Empresa ARCHER DLS Corporation contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en las demandas planteadas por GRACO Santa Cruz del SIN.

IV.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 265/2013).

IV.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria con memorial de fs. 97 a 104 vta. se apersona e interpone demanda contencioso administrativa manifestando que la ex Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. No. 17-000640-11 de 29 de

diciembre de 2011, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente Archer D.L.S. Corporation, que asciende a un monto total de UFV 1.554.201, equivalentes a la fecha de emisión de la resolución determinativa a Bs. 2.669.573.-, correspondiente a la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos octubre 2007 y noviembre 2007, y que ante los resultados adversos de la resolución de alzada, Archer interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0072/2013 de 21 de enero, la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada.

IV.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la aplicación del arrepentimiento eficaz acusó que la autoridad jerárquica no realizó una correcta valoración de los cargos presentados y debidamente fundamentados por la Administración Tributaria, porque de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310, la Deuda Tributaria se encuentra conformada por el Impuesto Omitido Actualizado, Intereses y Multa por Incumplimiento a Deberes Formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Refiere que las ventas declaradas en los formularios 200 (IVA) de los periodos objetos de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que fueron facturados en periodos posteriores en el cual se perfeccionó el hecho generador, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en la normativa, por lo que una vez realizado el pago por el contribuyente quedó pendiente conformar una parte del tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales de la deuda tributaria determinada, conforme a lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 27310, y considerando que los accesorios se originan desde el primer día siguiente de vencido el plazo para el pago de los impuestos correspondiente, el pago del impuesto realizado por el contribuyente en los periodos facturados, corresponde únicamente al pago parcial o pago a cuenta del tributo omitido (sin mantenimiento de valor), lo propio ocurrió con el impuesto a las transacciones, pues el contribuyente procedió a la presentación de declaraciones juradas de los periodos facturados (diciembre 2007 y enero 2008) procediendo al pago de los importes correspondiente al Impuesto Determinado (Tributo Omitido) en moneda nacional, sin considerar el incremento (mantenimiento de valor) originado por la variación de la Unidad de Fomento a la Vivienda por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de los periodos efectivos de venta y la fecha de pago; asimismo las ventas declaradas por el contribuyente en los formularios 400 (IT) de los periodos objeto de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que las mismas fueron facturadas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones previstas en normas establecidas para el efecto.

Asimismo, citó el parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 y 40 del D.S. N° 27310, indicando que el Incumplimiento de los Deberes Formales establecidos en la normativa tributaria, constituyen conductas contraventoras a ser sancionadas con una multa que se establecerá mediante norma reglamentaria dentro de los límites mínimo y máximo establecidos. Añadió que la verificación y control de cumplimiento a los deberes formales a efectos de la determinación de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del art. 29 del D.S. N° 27310 y art. 69 de la L. N° 2492, que estipula que la vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria, por tanto cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará resolución determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

Realizando una transcripción del art. 18 de la R.N.D. N° 10.0037.07, refiere que producto de la verificación al IVA y su efecto en el IT respecto a las ventas o servicios facturados en los periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, se estableció la contravención por el Incumplimiento al Deber Formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, al haber evidenciado que las declaraciones juradas del periodo octubre y noviembre 2007 no reflejan la verdad, debido a que el importe declarado por ventas o servicios facturados en los periodos observados, no corresponden a los importes de las ventas efectivamente realizadas, que se origina por la emisión de facturas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfecciona el hecho generador, por lo que infringió lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, que establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos en los reglamentos, se presumen fiel reflejo de la verdad, sancionándose con una multa de UFV 300 por cada periodo e impuesto, conforme establece el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. No. 10-0021-04, incumplimiento que fue formalizado mediante f-7013 Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación No. 28873, 28874, 28875 y 28876.

Continuó señalando que mediante nota Cite: D.L.S./GG/ADM/273-10, el contribuyente comunicó a la Administración que los pagos realizados de manera voluntaria a través de boletas de pago f-1000 corresponden a posibles accesorios que pudieran ser generados, adjuntando el detalle de las notas fiscales y los importes base considerados para la determinación de los pagos realizados, evidenciándose que el 10 de noviembre de 2010, mediante boletas de pago f-1000, el contribuyente efectuó en efectivo pagos parciales a cuenta de la Deuda Tributaria, por tributo omitido actualizado e intereses, quedando pendiente de pago la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales, por consiguiente de acuerdo a los numerales 1 y 11 del art. 70, art. 78, ambos de la L. N° 2492 y la R.N.D. 10-0021-04 en su art. 20, el deber formal de presentación de la declaración jurada, no sólo se limita a presentarlas en el plazo, forma, medios y lugares establecidos por la Administración Tributaria, sino a hacerlo de manera correcta, lo cual implica que la forma de presentación no solamente se refiere a los formularios utilizados para el efecto, sino que los mismos deben reflejar los datos realizados de las operaciones del contribuyente. A ello agrega que, el numeral 5 del art. 60 de la L. N° 2492 clasifica como contravención tributaria el Incumplimiento de otros deberes formales, el art. 62 de la citada ley establece los límites de la sanción, y el segundo párrafo del mismo artículo instituye que dará lugar a la aplicación de la sanción en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionador prevista en la misma norma, la falta de presentación de declaraciones juradas

dentro de los plazos fijados por la normativa emanada de la administración tributaria, en ese sentido, al reconocer el contribuyente que los montos a cancelar son diferentes a los consignados en su Declaración Jurada original, reconoció tácitamente que las declaraciones presentadas en tiempo no reflejan lo real, poniendo en evidencia su actuar ilícito, por lo que la autoridad jerárquica al emitir su resolución parcializada, dio crédito al acto ilícito cometido por el contribuyente, por otro lado, era de conocimiento del recurrente que también debió haber cancelado las multas por este concepto, es decir, por haber cancelado importes diferentes a los consignados, las cuales se encuentran previstas en el numeral 2.1. inc. A del anexo consolidado de la RND No. 10-0021-04.

Sobre la sanción por omisión de pago alegó que la resolución jerárquica determinó el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal, en virtud al ilícito cometido por el contribuyente, pues al cancelar con boleta de pago f:1000 el impuesto determinado correspondiente a las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación, importe que difiere al determinado por el mismo contribuyente en sus declaraciones juradas, efectuó un reconocimiento tácito no solo de la deuda con el fisco, sino que el monto por concepto de ventas inicialmente consignado en sus DDJJ, no era el correcto, por tanto reconoció que dichas DD.JJ., no fueron presentadas en la forma, al declarar la existencia de operaciones relacionadas con la presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en periodos posteriores, contraviniendo lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492. Añade que, la resolución de recurso jerárquico señaló que las multas por incumplimiento a deberes formales no forman parte de la deuda tributaria por no ser de aplicación directa al no tratarse de la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, sin embargo, se tiene demostrado con absoluta fundamentación que las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas al contribuyente forman parte de la deuda tributaria por ser de aplicación directa, por consiguiente ratifica su determinación en el 100% del tributo omitido conforme establece el art. 154 de la L. N° 2492.

Refiriéndose al argumento de la autoridad jerárquica sobre la falta de tipicidad en la imposición de la multa por Incumplimiento a deberes formales, sostuvo que si bien el contribuyente determinó su deuda tributaria para las facturas observadas, sin embargo se trataban de facturas diferidas cuya obligación de declaración no se cumplió en la forma, medios y plazos establecidos por la administración tributaria, pues como resultado de la verificación se estableció que por los servicios prestados en octubre de 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, es decir en diciembre de 2007 y para el periodo noviembre 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, enero 2008, es decir que se efectuó un pago diferido para dichos periodos. Sobre el punto reiteró que la deuda tributaria se encuentra conformada por impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo, por tanto se estableció como pendiente el pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, puesto que el contribuyente declaró el hecho generador de la obligación tributaria de manera posterior al periodo al que se encontraba gravado sin considerar la Multa que forma parte de la deuda tributaria, incumpliendo así su deber formal que generó una Multa que debió ser cancelada junto con los demás componentes de la deuda tributaria. remarcó que los pagos efectuados por el sujeto pasivo, llegaron a cubrir el tributo omitido actualizado e intereses, pero al no haber cancelado el tributo en el plazo establecido, adecuó su conducta a la contravención por omisión de pago por lo que corresponde el cobro de la sanción en el 100% del tributo omitido.

Por todo lo expuesto, pidió se mantenga firme el cobro de la sanción por Omisión de Pago y la Multa por Incumplimiento a deberes formales en el importe de UFV 1.553.001, por concepto de IVA e IT y la suma de 1.200 UFV correspondiente a la Multa por Incumplimiento de deber formal, en razón a que la autoridad general de impugnación tributaria no efectuó una correcta interpretación a la normativa, a los descargos oportunamente presentados, validando los ilícitos cometidos por el contribuyente.

IV.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0072/2013 y en definitiva se mantenga la R.D. No. 17-000640-11.

V. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 16 de septiembre de 2013, que cursa de fs. 116 a 118, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar lo siguiente:

La administración tributaria realizó el cálculo del impuesto omitido diferido, y procedió al cálculo de los accesorios por mantenimiento de valor desde la fecha de vencimiento por impuestos IVA e IT y por periodo (octubre y noviembre de 2007), hasta la fecha de pago de las Declaraciones Juradas posteriores en las que se habría declarado los importes diferidos por impuesto y por los periodos citados, estableciendo diferencias por mantenimiento de valor, además de realizar el cálculo del interés del tiempo comprendido entre la fecha de vencimiento de la deuda y la fecha de presentación de la declaración jurada de los periodos en los que realizó la declaración de los ingresos diferidos, resultado de ello, determinó el total de la deuda tributaria donde considera la multa por incumplimiento a los deberes formales; posteriormente realizó la liquidación considerando los pagos realizados en boletas f-1000 de 10 de noviembre de 2010, direccionados a los impuestos y periodos sujetos a verificación, a los que hizo referencia el contribuyente, estableciendo una deuda tributaria no pagada, importe que corresponde a la multa por incumplimiento a los deberes formales, por lo que evidenció que el contribuyente no se encontraba obligado al pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, sin embargo al realizarlo, si bien es cierto que se cubrió la deuda total establecida por la administración tributaria, sin incluir la multa por incumplimiento a deberes formales, mediante pagos en boletas f-1000, el mismo se realizó en forma posterior a una actuación de la administración tributaria, es así que la sanción de omisión de pago” se aplicó por el efecto del no pago o pago de menos de la deuda tributaria correspondiendo la multa del 100% de la deuda tributaria, sin embargo, tomando en cuenta que los pagos fueron efectuados con posterioridad al inicio a la determinación de oficio pero con anterioridad a la emisión de la Resolución Determinativa, se debe aplicar el

numeral 1) del art. 156 de la L. N° 2492, que prevé el régimen de reducción de sanciones, aplicándose sólo el 20% de la multa por omisión de pago, correspondiente a los periodos octubre y noviembre de 2007.

Aclaró que la Administración Tributaria confundió una obligación administrativa con el incumplimiento de la obligación tributaria, ya que no existe normativa que determine que la declaración de un monto menor para la base imponible del impuesto dará lugar a un tributo omitido constituya un incumplimiento a la Forma con relación a la presentación de la declaración, sostiene que no sólo el accionar del contribuyente no se adecua al tipo previsto en el numeral 2.1. del inc. A de la R.N.D. No. 10-0021-04, sino que a su vez se pretendería sancionarlo con una multa por incumplimiento a deber formal sin que exista un tipo contravencional que califique como ilícito la presentación de declaraciones juradas que establezcan un importe menor al correspondiente a la obligación tributaria, conducta calificada como omisión de pago conforme al art. 165 de la L. N° 2492, razón por la cual, las multas aplicadas en virtud a las actas por contravenciones antes mencionadas, carecen de sustento legal.

Concluyó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado con la resolución de recurso jerárquico.

V.1. Petitorio.

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

VI.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 266/2013).

VI.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria con memorial de fs. 104 a 111 vta. se apersona e interpone demanda contencioso administrativa manifestando que la ex Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la R.D. No. 17-000639-11 de 29 de diciembre de 2011, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente ARCHER DLS Corporation, que asciende a un monto total de UFV 1.702.708, equivalentes a la fecha de emisión de la resolución determinativa a Bs. 2.924.656.-, correspondiente a la sanción por omisión de pago y la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el impuesto a las transacciones (IT) de los periodos agosto 2007 y septiembre 2007, y que ante los resultados adversos de la resolución de alzada, ARCHER interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0045/2013 de 21 de enero, la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada.

VI.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la aplicación del arrepentimiento eficaz acusó que la autoridad jerárquica no realizó una correcta valoración de los cargos presentados y debidamente fundamentados por la Administración Tributaria, porque de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310, la Deuda Tributaria se encuentra conformada por el impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Refiere que las ventas declaradas en los formularios 200 (IVA) de los periodos objetos de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que fueron facturados en periodos posteriores en el cual se perfeccionó el hecho generador, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en la normativa, por lo que una vez realizado el pago por el contribuyente quedó pendiente conformar una parte del tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales de la deuda tributaria determinada, conforme a lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 27310, y considerando que los accesorios se originan desde el primer día siguiente de vencido el plazo para el pago de los impuestos correspondiente, el pago del impuesto realizado por el contribuyente en los periodos facturados, corresponde únicamente al pago parcial o pago a cuenta del tributo omitido (sin mantenimiento de valor), lo propio ocurrió con el impuesto a las transacciones, pues el contribuyente procedió a la presentación de declaraciones juradas de los periodos facturados procediendo al pago de los importes correspondiente al Impuesto Determinado (tributo omitido) en moneda nacional, sin considerar el incremento (mantenimiento de valor) originado por la variación de la unidad de fomento a la vivienda por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de los periodos efectivos de venta y la fecha de pago; asimismo las ventas declaradas por el contribuyente en los formularios 400 (IT) de los periodos objeto de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que las mismas fueron facturadas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones previstas en normas establecidas para el efecto.

Asimismo, citó el parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 y 40 del D.S. N° 27310, indicando que el incumplimiento de los deberes formales establecidos en la normativa tributaria, constituyen conductas contraventoras a ser sancionadas con una multa que se establecerá mediante norma reglamentaria dentro de los límites mínimo y máximo establecidos. Añadió que la verificación y control de cumplimiento a los deberes formales a efectos de la determinación de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del art. 29 del D.S. N° 27310 y art. 69 de la L. N° 2492, que estipula que la vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria, por tanto cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará Resolución Determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

Realizando una transcripción del art. 18 de la R.N.D. N° 10.0037.07, refiere que producto de la verificación al IVA y su efecto en el IT respecto a las ventas o servicios facturados en los periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, se estableció la contravención por el Incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, al haber evidenciado que las declaraciones

juradas del periodo agosto y septiembre 2007 no reflejan la verdad, debido a que el importe declarado por ventas o servicios facturados en los periodos observados, no corresponden a los importes de las ventas efectivamente realizadas, que se origina por la emisión de facturas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfecciona el hecho generador, por lo que se infringió lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, que establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos en los reglamentos, se presumen fiel reflejo de la verdad, sancionándose con una multa de UFV 300 por cada periodo e impuesto, conforme establece el numeral 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04, incumplimiento que fue formalizado mediante F-7013 Acta por contravenciones tributarias vinculas al procedimiento de determinación N° 28868, 28870, 28875 y 28872.

Continuó señalando que mediante nota Cite: DLS/GG/ADM/273-10, el contribuyente comunicó a la Administración que los pagos realizados de manera voluntaria a través de boletas de pago F-1000 corresponden a posibles accesorios que pudieran ser generados, adjuntando el detalle de las notas fiscales y los importes base considerados para la determinación de los pagos realizados, evidenciándose que el 10 de noviembre de 2010 mediante boletas de pago f-1000 el contribuyente efectuó en efectivo pagos parciales a cuenta de la deuda tributaria, por tributo omitido actualizado e intereses, quedando pendiente de pago la multa por incumplimiento a deberes formales, por consiguiente de acuerdo a los numerales 1 y 11 del art. 70, art. 78, ambos de la L. N° 2492 y la R.N.D. 10-0021-04 en su art. 20, se debe entender que el deber formal de presentación de la declaración jurada, no sólo se limita a presentarlas en el plazo, forma, medios y lugares establecidos por la Administración Tributaria, sino a hacerlo de manera correcta, lo cual implica que la forma de presentación no solamente se refiere a los formularios utilizados para el efecto, sino que los mismos deben reflejar los datos realizados de las operaciones del contribuyente. A ello agrega que, el numeral 5 del art. 60 de la L. N° 2492 clasifica como contravención tributaria el Incumplimiento de otros Deberes Formales, el art. 62 de la citada ley establece los límites de la sanción, y el segundo párrafo del mismo artículo instituye que dará lugar a la aplicación de la sanción en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionador prevista en la misma norma, la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la normativa emanada de la administración tributaria, en ese sentido, al reconocer el contribuyente que los montos a cancelar son diferentes a los consignados en su Declaración Jurada original, reconoció tácitamente que las declaraciones presentadas en tiempo no reflejan lo real, poniendo en evidencia su actuar ilícito, por lo que la autoridad jerárquica al emitir su resolución parcializada, dio crédito al acto ilícito cometido por el contribuyente, por otro lado, era de conocimiento del recurrente que también debió haber cancelado las multas por este concepto, es decir, por haber cancelado importes a los consignados, las cuales se encuentran previstas en el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04.

Sobre la sanción por omisión de pago alegó que la Resolución Jerárquica determinó el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal, en virtud al ilícito cometido por el contribuyente, pues al cancelar con boleta de pago f:1000 el impuesto determinado correspondiente a las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación, importe que difiere al determinado por el mismo contribuyente en sus declaraciones juradas, efectuó un reconocimiento tácito no solo de la deuda con el fisco, sino que el monto por concepto de ventas inicialmente consignado en sus DD.JJ., no era el correcto, por tanto reconoció que dichas DD.JJ., no fueron presentadas en la forma, al declarar la existencia de operaciones relacionadas con la presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en periodos posteriores, contraviniendo lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492. Añade que, la Resolución de Recurso Jerárquico señaló que las multas por incumplimiento a deberes formales no forman parte de la deuda tributaria por no ser de aplicación directa al no tratarse de la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, sin embargo, se tiene demostrado con absoluta fundamentación que las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas al contribuyente forman parte de la deuda tributaria por ser de aplicación directa, por consiguiente ratifica su determinación en el 100% del tributo omitido conforme establece el art. 154 de la L. N° 2492.

Refiriéndose al argumento de la autoridad jerárquica respecto a la falta de tipicidad en la imposición de la multa por incumplimiento a deberes formales, sostuvo que si bien el contribuyente determinó su deuda tributaria para las facturas observadas, sin embargo se trataban de facturas diferidas cuya obligación de declaración no se cumplió en la forma, medios y plazos establecidos por la administración tributaria, pues como resultado de la verificación se estableció que por los servicios prestados en agosto de 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, es decir en septiembre y octubre de 2007 y para el periodo septiembre 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, octubre y diciembre 2007, es decir que se efectuó un pago diferido para dichos periodos. Sobre el punto reiteró que la deuda tributaria se encuentra conformada por impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo, por tanto se estableció como pendiente el pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, puesto que el contribuyente declaró el hecho generador de la obligación tributaria de manera posterior al periodo al que se encontraba gravado sin considerar la multa que forma parte de la deuda tributaria, incumpliendo así su deber formal que generó una multa que debió ser cancelada junto con los demás componentes de la deuda tributaria. remarcó que los pagos efectuados por el sujeto pasivo, llegaron a cubrir el tributo omitido actualizado e intereses, pero al no haber cancelado el tributo en el plazo establecido, adecuó su conducta a la contravención por omisión de pago por lo que corresponde el cobro de la sanción en el 100% del tributo omitido.

Por todo lo expuesto, pidió se mantenga firme el cobro de la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales en el importe de UFV 1.701.508, por concepto de IVA e IT y la suma de 1.200 UFV correspondiente a la multa por incumplimiento de deber formal, en razón a que la autoridad general de impugnación tributaria no efectuó una correcta interpretación a la normativa, a los descargos oportunamente presentados, validando los ilícitos cometidos por el contribuyente.

VI.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2013 y en definitiva se mantenga la R.D. No. 17-000639-11.

VII. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 20 de agosto de 2013, que cursa de fs. 119 a 122 vta., señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar lo siguiente:

Que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0021-04 de 11 de agosto de 2004, contiene un régimen de sanciones por incumplimiento a deberes formales, dentro del cual se determina, en el numeral 2.1. del inciso A), que el incumplimiento a la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones fijadas en normas emitidas para el efecto, será sancionado con la multa de 300 UFV para personas jurídicas. Al respecto, alega que de la revisión de las actas por contravenciones tributarias nos. 28869, 28870, 28871 y 28872, las mismas fueron elaboradas por el incumplimiento al deber formal de presentación de declaraciones juradas IVA e IT, respecto a la forma, medios y condiciones establecidas en normas específicas emitidas al efecto, evidenciándose también que dichas actas no refieren que el contribuyente haya incumplido los plazos de presentación de los formularios impositivos, sino que el incumplimiento específico tiene relación con la Forma de presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, que considera constituyen un incumplimiento en la forma de presentación de las declaraciones juradas; al respecto, en materia tributaria, la tipicidad debe ser entendida como la adecuación de una conducta determinada en la descripción que hace una ley tributaria como punible, por lo que la acción u omisión del sujeto pasivo para ser considerada como ilícito y por consiguiente pasible de sanción, debe adecuarse a la conducta prevista de forma previa en la norma, no pudiendo recurrirse a la analogía para la aplicación del tipo sancionatorio a otras conductas similares.

Señala que de acuerdo al art. 3 de la RND No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, emitida por el SIN, los deberes formales constituyen obligaciones administrativas con independencia al cumplimiento de la obligación tributaria, motivo por el cual, la administración tributaria incurrió en error al calificar un pago diferido (que resulta una omisión de tributo) como incumplimiento al deber formal de presentar declaraciones juradas en cuanto a la Forma confundiendo una obligación administrativa con el incumplimiento de la obligación tributaria, siendo ésta última un vínculo de carácter personal cuyo cumplimiento se asegura mediante garantía real, mientras aquella consiste en una mera obligación administrativa, por lo que no existe previsión normativa alguna que determine que la declaración de un monto menor para la base imponible del impuesto constituya como tal un incumplimiento a la Forma con relación a la presentación de la declaración, por lo que sostiene que no sólo el accionar del contribuyente no se adecua al tipo previsto en el numeral 2.1. del inc. A de la RND N° 10-0021-04, sino que a su vez se pretendería sancionarlo con una multa por incumplimiento a deber formal sin que exista un tipo contravencional que califique como ilícito la presentación de declaraciones juradas que establezcan un importe menor al correspondiente a la obligación tributaria, conducta calificada como omisión de pago conforme al art. 165 de la L. N° 2492, razón por la cual, las multas aplicadas en virtud a la actas por contravenciones antes mencionadas, carecen de sustento legal.

Continuó señalando que en el hipotético caso no consentido, de que el diferimiento de pago deba ser considerado como un incumplimiento al deber formal de presentar declaraciones juradas en cuanto a la forma, tipificación que según el SIN se encontraría en el num. 2.1, anexo A de la R.N.D. N° 10-0021-04, no es de aplicación directa, pues según prevé el art. 62-II de la L. N° 2492, aplicable por disposición del art. 410 de la C.P.E. ante cualquier otra Resolución de menor jerarquía como es el art. 20 de la R.N.D. N° 10-0021-04, la aplicación de sanciones en forma directa se da en los casos: "1) Falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, situación que no ocurre en el presente caso, toda vez que el SIN cuestiona la presentación de la DD.JJ. por la forma y no por el plazo. Más aún, la aplicación de la sanción en forma directa, no implica que la multa determinada sea considerada directamente un título de ejecución tributaria, sino que la aplicación de la sanción deberá estar consignada directa y necesariamente en un acto administrativo definitivo (auto de multa u otros), que podrá ser sujeto de impugnación en la vía judicial o administrativa; es decir, que no es necesario iniciar un sumario contravencional que decrete la apertura de término de prueba, sino que directamente se impone la sanción por autoridad competente; todo lo señalado tiene su respaldo en la R.N.D. N° 10-0017-09 de 16 de diciembre, aplicable plenamente por estar vigente a la fecha de la notificación de la respectiva orden de verificación el 10 de noviembre de 2012, normativa que en su art. 1 modificó el art. 25 de la R.N.D. N° 10-0037-07 de 14 de diciembre, determinando que verificada la falta de presentación de declaraciones juradas en plazos establecidos, así como la presentación de declaraciones juradas rectificatorias que incrementen el impuesto determinado, la administración tributaria emitirá periódicamente el Auto de Multa, el mismo que contendrá como mínimo, entre otros, los siguientes requisitos: j) Sanción establecida, señalando la norma específica infringida, k) Plazo y recursos que tiene el sujeto pasivo o tercero responsable para impugnar el auto de multa.

Concluyó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado con la resolución de recurso jerárquico.

VII.1. Petitorio.

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

VIII.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 267/2013).

VIII.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria con memorial de fs. 89 a 96 vta. se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa manifestando que la ex Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la R.D. N° 17-000638-11 de 29 de diciembre de 2011, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente Archer D.L.S. Corporation, que asciende a un monto total de UFV 1.718.125, equivalentes a la fecha de emisión de la resolución determinativa a Bs. 2.951.137.-, correspondiente a la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT)

de los periodos junio 2007 y julio 2007, y que ante los resultados adversos de la resolución de alzada, Archer interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2013 de 21 de enero, la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada.

VI.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la aplicación del arrepentimiento eficaz acusó que la autoridad jerárquica no realizó una correcta valoración de los cargos presentados y debidamente fundamentados por la Administración Tributaria, porque de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310, la deuda tributaria se encuentra conformada por el impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Refiere que las ventas declaradas en los formularios 200 (IVA) de los periodos objetos de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que fueron facturados en periodos posteriores en el cual se perfeccionó el hecho generador, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en la normativa, por lo que una vez realizado el pago por el contribuyente quedó pendiente conformar una parte del tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales de la deuda tributaria determinada, conforme a lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 27310, y considerando que los accesorios se originan desde el primer día siguiente de vencido el plazo para el pago de los impuestos correspondiente, el pago del impuesto realizado por el contribuyente en los periodos facturados, corresponde únicamente al pago parcial o pago a cuenta del tributo omitido (sin mantenimiento de valor), lo propio ocurrió con el impuesto a las transacciones, pues el contribuyente procedió a la presentación de declaraciones juradas de los periodos facturados procediendo al pago de los importes correspondiente al impuesto determinado (tributo omitido) en moneda nacional, sin considerar el incremento (mantenimiento de valor) originado por la variación de la unidad de fomento a la vivienda por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de los periodos efectivos de venta y la fecha de pago; asimismo las ventas declaradas por el contribuyente en los formularios 400 (IT) de los periodos objeto de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que las mismas fueron facturadas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones previstas en normas establecidas para el efecto.

Asimismo, citó el parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 y 40 del D.S. N° 27310, indicando que el incumplimiento de los deberes formales establecidos en la normativa tributaria, constituyen conductas contraventoras a ser sancionadas con una multa que se establecerá mediante norma reglamentaria dentro de los límites mínimo y máximo establecidos. Añadió que la verificación y control de cumplimiento a los deberes formales a efectos de la determinación de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del art. 29 del D.S. N° 27310 y art. 69 de la L. N° 2492, que estipula que la vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria, por tanto cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará resolución determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

Realizando una transcripción del art. 18 de la R.N.D. N° 10.0037.07, refiere que producto de la verificación al IVA y su efecto en el IT respecto a las ventas o servicios facturados en los periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, se estableció la contravención por el incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, al haber evidenciado que las declaraciones juradas del periodo junio y julio 2007 no reflejan la verdad, debido a que el importe declarado por ventas o servicios facturados en los periodos observados, no corresponden a los importes de las ventas efectivamente realizadas, que se origina por la emisión de facturas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfecciona el hecho generador, por lo que se infringió lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, que establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos en los reglamentos, se presumen fiel reflejo de la verdad, sancionándose con una multa de UFV 300 por cada periodo e impuesto, conforme establece el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04, incumplimiento que fue formalizado mediante F-7013 Acta por Contravenciones Tributarias Vinculas al Procedimiento de Determinación N° 28865, 28866, 28867 y 28868.

Continuó señalando que mediante nota Cite: D.L.S./GG/ADM/273-10, el contribuyente comunicó a la Administración que los pagos realizados de manera voluntaria a través de boletas de pago F-1000 corresponden a posibles accesorios que pudieran ser generados, adjuntando el detalle de las notas fiscales y los importes base considerados para la determinación de los pagos realizados, evidenciándose que el 10 de noviembre de 2010, mediante boletas de pago F-1000, el contribuyente efectuó en efectivo pagos parciales a cuenta de la Deuda Tributaria, por tributo omitido actualizado e intereses, quedando pendiente de pago la multa por incumplimiento a deberes formales, por consiguiente de acuerdo a los numerales 1 y 11 del art. 70, art. 78, ambos de la L. N° 2492 y la R.N.D. N° 10-0021-04 en su art. 20, el deber formal de presentación de la declaración jurada, no sólo se limita a presentarlas en el plazo, forma, medios y lugares establecidos por la Administración Tributaria, sino a hacerlo de manera correcta, lo cual implica que la forma de presentación no solamente se refiere a los formularios utilizados para el efecto, sino que los mismos deben reflejar los datos realizados de las operaciones del contribuyente. A ello agrega que, el numeral 5 del art. 60 de la L. N° 2492 clasifica como contravención tributaria el Incumplimiento de otros Deberes Formales, el art. 62 de la citada ley establece los límites de la sanción, y el segundo párrafo del mismo artículo instituye que dará lugar a la aplicación de la sanción en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionador prevista en la misma norma, la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la normativa emanada de la administración tributaria, en ese sentido, al reconocer el contribuyente que los montos a cancelar son diferentes a los consignados en su Declaración Jurada original, reconoció tácitamente que las declaraciones presentadas en tiempo no reflejan lo real, poniendo en evidencia su actuar ilícito, por lo que la autoridad jerárquica al emitir su resolución

parcializada, dio crédito al acto ilícito cometido por el contribuyente, por otro lado, era de conocimiento del recurrente que también debió haber cancelado las multas por este concepto, es decir, por haber cancelado importes a los consignados, las cuales se encuentran previstas en el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04.

Sobre la sanción por omisión de pago alegó que la resolución jerárquica determinó el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal, en virtud al ilícito cometido por el contribuyente, pues al cancelar con boleta de pago F:1000 el impuesto determinado correspondiente a las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación, importe que difiere al determinado por el mismo contribuyente en sus declaraciones juradas, efectuó un reconocimiento tácito no solo de la deuda con el fisco, sino que el monto por concepto de ventas inicialmente consignado en sus DD.JJ., no era el correcto, por tanto reconoció que dichas DD.JJ., no fueron presentadas en la forma, al declarar la existencia de operaciones relacionadas con la presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en periodos posteriores, contraviniendo lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492. añade que, la resolución de recurso jerárquico señaló que las multas por incumplimiento a deberes formales no forman parte de la deuda tributaria por no ser de aplicación directa al no tratarse de la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, sin embargo, se tiene demostrado con absoluta fundamentación que las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas al contribuyente forman parte de la deuda tributaria por ser de aplicación directa, por consiguiente ratifica su determinación en el 100% del tributo omitido conforme establece el art. 154 de la L. N° 2492.

Refiriéndose al argumento de la autoridad jerárquica respecto a la falta de tipicidad en la imposición de la multa por Incumplimiento a deberes formales, sostuvo que si bien el contribuyente determinó su deuda tributaria para las facturas observadas, sin embargo se trataban de facturas diferidas cuya obligación de declaración no se cumplió en la forma, medios y plazos establecidos por la administración tributaria, pues como resultado de la verificación se estableció que por los servicios prestados en los periodos junio y julio de 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, es decir en mayo, junio y agosto de 2007, es decir que se efectuó un pago diferido para dichos periodos. Sobre el punto reiteró que la deuda tributaria se encuentra conformada por impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo, por tanto se estableció como pendiente el pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, puesto que el contribuyente declaró el hecho generador de la obligación tributaria de manera posterior al periodo al que se encontraba gravado sin considerar la multa que forma parte de la deuda tributaria, incumpliendo así su deber formal que generó una multa que debió ser cancelada junto con los demás componentes de la deuda tributaria. remarcó que los pagos efectuados por el sujeto pasivo, llegaron a cubrir el tributo omitido actualizado e intereses, pero al no haber cancelado el tributo en el plazo establecido, adecuó su conducta a la contravención por omisión de pago por lo que corresponde el cobro de la sanción en el 100% del tributo omitido.

Por todo lo expuesto, pidió se mantenga firme el cobro de la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales en el importe de UFV 1.718.125, por concepto de IVA e IT y la suma de 1.200 UFV correspondiente a la multa por incumplimiento de deber formal, en razón a que la autoridad general de impugnación tributaria no efectuó una correcta interpretación a la normativa, a los descargos oportunamente presentados, validando los ilícitos cometidos por el contribuyente.

VIII.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0070/2013 y en definitiva se mantenga la R.D. No. 17-000638-11.

IX. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 20 de agosto de 2013, que cursa de fs. 111 a 114, reiterando los mismos argumentos del memorial de contestación contenido en el Numeral VII de la presente resolución.

IX.1. Petitorio.

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

X.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (exp. 268/2013).

X.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria con memorial de fs. 111 a 118 vta. interpuso demanda contencioso administrativa manifestando que la ex Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la R.D. No. 17-000636-11 de 29 de diciembre de 2011, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente Archer D.L.S. Corporation, que asciende a un monto total de UFV 1.505.910, equivalentes a la fecha de emisión de la resolución determinativa a Bs. 2.650.045.-, correspondiente a la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos febrero 2007 y marzo 2007, y que ante los resultados adversos de la resolución de alzada, Archer interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0062/2013 de 21 de enero, la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada.

X.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la aplicación del arrepentimiento eficaz acusó que la autoridad jerárquica no realizó una correcta valoración de los cargos presentados y debidamente fundamentados por la administración tributaria, porque de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310, la deuda tributaria se encuentra conformada por el impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Refiere que las ventas declaradas en los formularios 200 (IVA) de los periodos objetos de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que fueron facturados en periodos posteriores en el cual se perfeccionó el hecho generador, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en la normativa, por lo que una vez realizado el pago por el contribuyente quedó pendiente conformar una parte del tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales de la deuda tributaria determinada, conforme a lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 27310, y considerando que los accesorios se originan desde el primer día siguiente de vencido el plazo para el pago de los impuestos correspondiente, el pago del impuesto realizado por el contribuyente en los periodos facturados, corresponde únicamente al pago parcial o pago a cuenta del tributo omitido (sin mantenimiento de valor), lo propio ocurrió con el impuesto a las transacciones, pues el contribuyente procedió a la presentación de declaraciones juradas de los periodos facturados procediendo al pago de los importes correspondiente al impuesto determinado (tributo omitido) en moneda nacional, sin considerar el incremento (mantenimiento de valor) originado por la variación de la unidad de fomento a la vivienda por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de los periodos efectivos de venta y la fecha de pago; asimismo las ventas declaradas por el contribuyente en los formularios 400 (IT) de los periodos objeto de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que las mismas fueron facturadas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones previstas en normas establecidas para el efecto.

Asimismo, citó el parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 y 40 del D.S. N° 27310, indicando que el incumplimiento de los deberes formales establecidos en la normativa tributaria, constituyen conductas contraventoras a ser sancionadas con una multa que se establecerá mediante norma reglamentaria dentro de los límites mínimo y máximo establecidos. Añadió que la verificación y control de cumplimiento a los deberes formales a efectos de la determinación de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del art. 29 del D.S. N° 27310 y art. 69 de la L. N° 2492, que estipula que la vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria, por tanto cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará resolución determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

Realizando una transcripción del art. 18 de la R.N.D. N° 10.0037.07, refiere que producto de la verificación al IVA y su efecto en el IT respecto a las ventas o servicios facturados en los periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, se estableció la contravención por el incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, al haber evidenciado que las declaraciones juradas del periodo febrero y marzo 2007 no reflejan la verdad, debido a que el importe declarado por ventas o servicios facturados en los periodos observados, no corresponden a los importes de las ventas efectivamente realizadas, que se origina por la emisión de facturas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfecciona el hecho generador, por lo que se infringió lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, que establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos en los reglamentos, se presumen fiel reflejo de la verdad, sancionándose con una multa de UFV 300 por cada periodo e impuesto, conforme establece el numeral 2.1. inc. A del anexo consolidado de la RND No. 10-0021-04, incumplimiento que fue formalizado mediante F-7013 Acta por Contravenciones Tributarias Vinculas al Procedimiento de Determinación No. 28857, 28858, 28859 y 28860.

Continuó señalando que mediante nota Cite: D.L.S./GG/ADM/273-10, el contribuyente comunicó a la Administración que los pagos realizados de manera voluntaria a través de boletas de pago F-1000 corresponden a posibles accesorios que pudieran ser generados, adjuntando el detalle de las notas fiscales y los importes base considerados para la determinación de los pagos realizados, evidenciándose que el 10 de noviembre de 2010, mediante boletas de pago f-1000, el contribuyente efectuó en efectivo pagos parciales a cuenta de la deuda tributaria, por tributo omitido actualizado e intereses, quedando pendiente de pago la multa por incumplimiento a deberes formales, por consiguiente de acuerdo a los numerales 1 y 11 del art. 70, art. 78, ambos de la L. N° 2492 y la R.N.D. 10-0021-04 en su art. 20, se debe entender que el deber formal de presentación de la declaración jurada, no sólo se limita a presentarlas en el plazo, forma, medios y lugares establecidos por la Administración Tributaria, sino a hacerlo de manera correcta, lo cual implica que la forma de presentación no solamente se refiere a los formularios utilizados para el efecto, sino que los mismos deben reflejar los datos realizados de las operaciones del contribuyente. A ello agrega que, el numeral 5 del art. 60 de la L. N° 2492 clasifica como contravención tributaria el Incumplimiento de otros deberes formales, el art. 62 de la citada ley establece los límites de la sanción, y el segundo párrafo del mismo artículo instituye que dará lugar a la aplicación de la sanción en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionador prevista en la misma norma, la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la normativa emanada de la administración tributaria, en ese sentido, al reconocer el contribuyente que los montos a cancelar son diferentes a los consignados en su declaración jurada original, reconoció tácitamente que las declaraciones presentadas en tiempo no reflejan lo real, poniendo en evidencia su actuar ilícito, por lo que la autoridad jerárquica al emitir su resolución parcializada, dio crédito al acto ilícito cometido por el contribuyente, por otro lado, era de conocimiento del recurrente que también debió haber cancelado las multas por este concepto, es decir, por haber cancelado importes a los consignados, las cuales se encuentran previstas en el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04.

Sobre la sanción por omisión de pago alegó que la resolución jerárquica determinó el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal, en virtud al ilícito cometido por el contribuyente, pues al cancelar con boleta de pago f.1000 el impuesto determinado correspondiente a las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación, importe que difiere al determinado por el mismo contribuyente en sus declaraciones juradas, efectuó un reconocimiento tácito no solo de la deuda con el fisco, sino que el monto por concepto de ventas inicialmente consignado en sus DD.JJ., no era el correcto, por tanto reconoció que dichas DD.JJ., no fueron presentadas en la forma, al declarar la existencia de operaciones relacionadas con la presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en periodos posteriores, contraviniendo lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492. añade que, la resolución de recurso jerárquico señaló que las multas por incumplimiento a deberes formales no forman parte de la deuda tributaria por no ser de aplicación directa al no tratarse de la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, sin embargo, se tiene demostrado con absoluta fundamentación que las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas al contribuyente forman parte de la deuda tributaria por ser de aplicación directa, por consiguiente ratifica su determinación en el 100% del tributo omitido conforme establece el art. 154 de la L. N° 2492.

Refiriéndose al argumento de la autoridad jerárquica respecto a la falta de tipicidad en la imposición de la multa por incumplimiento a deberes formales, sostuvo que si bien el contribuyente determinó su deuda tributaria para las facturas observadas, sin embargo se trataban de facturas diferidas cuya obligación de declaración no se cumplió en la forma, medios y plazos establecidos por la Administración Tributaria, pues como resultado de la verificación se estableció que por los servicios prestados en los periodos febrero y marzo de 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, es decir en marzo, abril, mayo y junio de 2007, es decir que se efectuó un pago diferido para dichos periodos. Sobre el punto reiteró que la Deuda Tributaria se encuentra conformada por impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo, por tanto se estableció como pendiente el pago de la Multa por Incumplimiento a deberes formales, puesto que el contribuyente declaró el hecho generador de la obligación tributaria de manera posterior al periodo al que se encontraba gravado sin considerar la Multa que forma parte de la deuda tributaria, incumpliendo así su deber formal que generó una multa que debió ser cancelada junto con los demás componentes de la deuda tributaria. remarcó que los pagos efectuados por el sujeto pasivo, llegaron a cubrir el tributo omitido actualizado e intereses, pero al no haber cancelado el tributo en el plazo establecido, adecuó su conducta a la contravención por omisión de pago por lo que corresponde el cobro de la sanción en el 100% del tributo omitido.

Por todo lo expuesto, pidió se mantenga firme el cobro de la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales en el importe de UFV 1.504.710, por concepto de IVA e IT y la suma de 1.200 UFV correspondiente a la multa por incumplimiento de deber formal, en razón a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no efectuó una correcta interpretación a la normativa, a los descargos oportunamente presentados, validando los ilícitos cometidos por el contribuyente.

X.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0062/2013 y en definitiva se mantenga la R.D. N° 17-000636-11.

XI. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 20 de agosto de 2013, que cursa de fs. 127 a 130 vta., reiterando los mismos argumentos del memorial de contestación contenido en el Numeral VII de la presente resolución.

XI.1. Petitorio.

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

XII.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 269/2013).

XII.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria con memorial de fs. 90 a 97 vta. se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa manifestando que la ex Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la R.D. N° 17-000637-11 de 29 de diciembre de 2011, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente Archer DLS Corporation, que asciende a un monto total de UFV 1.542.832, correspondiente a la sanción por omisión de pago y la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos abril 2007 y mayo 2007, y que ante los resultados adversos de la resolución de alzada, Archer interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 0071/2013 de 21 de enero, la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada.

XII.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la aplicación del arrepentimiento eficaz acusó que la autoridad jerárquica no realizó una correcta valoración de los cargos presentados y debidamente fundamentados por la administración tributaria, porque de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310, la Deuda Tributaria se encuentra conformada por el impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Refiere que las ventas declaradas en los formularios 200 (IVA) de los periodos objetos de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que fueron facturados en periodos posteriores en el cual se perfeccionó

el hecho generador, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en la normativa, por lo que una vez realizado el pago por el contribuyente quedó pendiente conformar una parte del tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales de la deuda tributaria determinada, conforme a lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 27310, y considerando que los accesorios se originan desde el primer día siguiente de vencido el plazo para el pago de los impuestos correspondiente, el pago del impuesto realizado por el contribuyente en los periodos facturados, corresponde únicamente al pago parcial o pago a cuenta del tributo omitido (sin mantenimiento de valor), lo propio ocurrió con el impuesto a las transacciones, pues el contribuyente procedió a la presentación de declaraciones juradas de los periodos facturados procediendo al pago de los importes correspondiente al impuesto determinado (tributo omitido) en moneda nacional, sin considerar el incremento (mantenimiento de valor) originado por la variación de la unidad de fomento a la vivienda por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de los periodos efectivos de venta y la fecha de pago; asimismo las ventas declaradas por el contribuyente en los formularios 400 (IT) de los periodos objeto de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que las mismas fueron facturadas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones previstas en normas establecidas para el efecto.

Asimismo, citó el parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 y 40 del D.S. N° 27310, indicando que el incumplimiento de los deberes formales establecidos en la normativa tributaria, constituyen conductas contraventoras a ser sancionadas con una multa que se establecerá mediante norma reglamentaria dentro de los límites mínimo y máximo establecidos. Añadió que la verificación y control de cumplimiento a los deberes formales a efectos de la determinación de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del art. 29 del D.S. N° 27310 y art. 69 de la L. N° 2492, que estipula que la Vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria, por tanto cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará resolución determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

Realizando una transcripción del art. 18 de la R.N.D. N° 10.0037.07, refiere que producto de la verificación al IVA y su efecto en el IT respecto a las ventas o servicios facturados en los periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, se estableció la contravención por el incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, al haber evidenciado que las declaraciones juradas del periodo abril y mayo de 2007 no reflejan la verdad, debido a que el importe declarado por ventas o servicios facturados en los periodos observados, no corresponden a los importes de las ventas efectivamente realizadas, que se origina por la emisión de facturas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfecciona el hecho generador, por lo que se infringió lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, que establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos en los reglamentos, se presumen fiel reflejo de la verdad, sancionándose con una multa de UFV 300 por cada periodo e impuesto, conforme establece el numeral 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N° 10-0021-04, incumplimiento que fue formalizado mediante F-7013 Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 28861, 28862, 28863 y 28864.

Continuó señalando que mediante nota Cite: D.L.S./GG/ADM/273-10, el contribuyente comunicó a la Administración que los pagos realizados de manera voluntaria a través de boletas de pago f-1000 corresponden a posibles accesorios que pudieran ser generados, adjuntando el detalle de las notas fiscales y los importes base considerados para la determinación de los pagos realizados, evidenciándose que el 10 de noviembre de 2010, mediante Boletas de Pago F-1000, el contribuyente efectuó en efectivo pagos parciales a cuenta de la Deuda Tributaria, por tributo omitido actualizado e intereses, quedando pendiente de pago la multa por incumplimiento a deberes formales, por consiguiente de acuerdo a los numerales 1 y 11 del art. 70, art. 78, ambos de la L. N° 2492 y la RND 10-0021-04 en su art. 20, el deber formal de presentación de la declaración jurada, no sólo se limita a presentarlas en el plazo, forma, medios y lugares establecidos por la Administración Tributaria, sino a hacerlo de manera correcta, lo cual implica que la forma de presentación no solamente se refiere a los formularios utilizados para el efecto, sino que los mismos deben reflejar los datos realizados de las operaciones del contribuyente. A ello agrega que, el numeral 5 del art. 60 de la L. N° 2492 clasifica como contravención tributaria el Incumplimiento de otros Deberes Formales, el art. 62 de la citada ley establece los límites de la sanción, y el segundo párrafo del mismo artículo instituye que dará lugar a la aplicación de la sanción en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionador prevista en la misma norma, la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la normativa emanada de la administración tributaria, en ese sentido, al reconocer el contribuyente que los montos a cancelar son diferentes a los consignados en su declaración jurada original, reconoció tácitamente que las declaraciones presentadas en tiempo no reflejan lo real, poniendo en evidencia su actuar ilícito, por lo que la autoridad jerárquica al emitir su resolución parcializada, dio crédito al acto ilícito cometido por el contribuyente, por otro lado, era de conocimiento del recurrente que también debió haber cancelado las multas por este concepto, es decir, por haber cancelado importes a los consignados, las cuales se encuentran previstas en el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04.

Sobre la sanción por omisión de pago alegó que la Resolución Jerárquica determinó el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal, en virtud al ilícito cometido por el contribuyente, pues al cancelar con boleta de pago f.1000 el impuesto determinado correspondiente a las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación, importe que difiere al determinado por el mismo contribuyente en sus declaraciones juradas, efectuó un reconocimiento tácito no solo de la deuda con el fisco, sino que el monto por concepto de ventas inicialmente consignado en sus DD.JJ., no era el correcto, por tanto reconoció que dichas DD.JJ., no fueron presentadas en la forma, al declarar la existencia de operaciones relacionadas con la presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino

que las facturas fueron emitidas y declaradas en periodos posteriores, contraviniendo lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492. Añade que, la resolución de recurso jerárquico señaló que las multas por incumplimiento a deberes formales no forman parte de la deuda tributaria por no ser de aplicación directa al no tratarse de la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, sin embargo, se tiene demostrado con absoluta fundamentación que las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas al contribuyente forman parte de la deuda tributaria por ser de aplicación directa, por consiguiente ratifica su determinación en el 100% del tributo omitido conforme establece el art. 154 de la L. N° 2492.

Refiriéndose al argumento de la autoridad jerárquica respecto a la falta de tipicidad en la imposición de la multa por incumplimiento a deberes formales, sostuvo que si bien el contribuyente determinó su deuda tributaria para las facturas observadas, sin embargo se trataban de facturas diferidas cuya obligación de declaración no se cumplió en la forma, medios y plazos establecidos por la administración tributaria, pues como resultado de la verificación se estableció que por los servicios prestados en los periodos abril y mayo de 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, es decir en mayo, junio y agosto de 2007, es decir que se efectuó un pago diferido para dichos periodos. Sobre el punto reiteró que la deuda tributaria se encuentra conformada por impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo, por tanto se estableció como pendiente el pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, puesto que el contribuyente declaró el hecho generador de la obligación tributaria de manera posterior al periodo al que se encontraba gravado sin considerar la multa que forma parte de la deuda tributaria, incumpliendo así su deber formal que generó una multa que debió ser cancelada junto con los demás componentes de la deuda tributaria. Remarcó que los pagos efectuados por el sujeto pasivo, llegaron a cubrir el tributo omitido actualizado e intereses, pero al no haber cancelado el tributo en el plazo establecido, adecuó su conducta a la contravención por omisión de pago por lo que corresponde el cobro de la sanción en el 100% del tributo omitido.

Por todo lo expuesto, pidió se mantenga firme el cobro de la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales en el importe de UFV 1.541.632, por concepto de IVA e IT y la suma de 1.200 UFV correspondiente a la multa por incumplimiento de deber formal, en razón a que la autoridad general de impugnación tributaria no efectuó una correcta interpretación a la normativa, a los descargos oportunamente presentados, validando los ilícitos cometidos por el contribuyente.

XII.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0071/2013 y en definitiva se mantenga la R.D. No. 17-000637-11.

XIII. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 20 de agosto de 2013, que cursa de fs. 105 a 108 vta., reiterando los mismos argumentos del memorial de contestación contenido en el Numeral VII de la presente resolución.

XIII.1. Petitorio.

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

XIV.- CONTENIDO DE LA DEMANDA (Exp. 270/2013).

XIV.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria con memorial de fs. 11 a 108 vta. se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa, manifestando que la ex Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la R.D. No. 17-000635-11 de 29 de diciembre de 2011, que determinó las obligaciones impositivas del contribuyente Archer D.L.S. Corporation, que asciende a un monto total de UFV 1.611.242, equivalentes a la fecha de emisión de la R.D. a Bs. 2.767.550.-, correspondiente a la sanción por omisión de pago y la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos diciembre 2006 y enero 2007, y que ante los resultados adversos de la resolución de alzada, Archer interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0069/2013 de 21 de enero, la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada.

XIV.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la aplicación del arrepentimiento eficaz acusó que la autoridad jerárquica no realizó una correcta valoración de los cargos presentados y debidamente fundamentados por la administración tributaria, porque de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 concordante con los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310, la deuda tributaria se encuentra conformada por el impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Refiere que las ventas declaradas en los formularios 200 (IVA) de los periodos objetos de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que fueron facturados en periodos posteriores en el cual se perfeccionó el hecho generador, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones establecidas en la normativa, por lo que una vez realizado el pago por el contribuyente quedó pendiente conformar una parte del tributo omitido (mantenimiento de valor), intereses y multa por incumplimiento a deberes formales de la deuda tributaria determinada, conforme a lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 27310, y considerando que los accesorios se originan desde el primer día siguiente de vencido el plazo para el pago de los impuestos correspondiente, el pago del impuesto realizado por el contribuyente en los periodos facturados, corresponde únicamente al pago parcial o pago a cuenta del tributo omitido (sin mantenimiento de valor), lo propio ocurrió

con el impuesto a las transacciones, pues el contribuyente procedió a la presentación de declaraciones juradas de los periodos facturados procediendo al pago de los importes correspondiente al impuesto determinado (tributo omitido) en moneda nacional, sin considerar el incremento (mantenimiento de valor) originado por la variación de la unidad de fomento a la vivienda por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de los periodos efectivos de venta y la fecha de pago; asimismo las ventas declaradas por el contribuyente en los formularios 400 (IT) de los periodos objeto de revisión, no guardan relación con las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación debido a que las mismas fueron facturadas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, estableciéndose incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, plazos, lugares y condiciones previstas en normas establecidas para el efecto.

Asimismo, citó el parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 y 40 del D.S. N° 27310, indicando que el incumplimiento de los deberes formales establecidos en la normativa tributaria, constituyen conductas contraventoras a ser sancionadas con una multa que se establecerá mediante norma reglamentaria dentro de los límites mínimo y máximo establecidos. Añadió que la verificación y control de cumplimiento a los deberes formales a efectos de la determinación de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo dispuesto en el inciso d) del art. 29 del D.S. N° 27310 y art. 69 de la L. N° 2492, que estipula que la vista de cargo hará las veces de auto inicial de sumario contravencional y la resolución determinativa se asimilará a una resolución sancionatoria, por tanto cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no hubiera pagado o hubiera pagado, en todo o en parte la deuda tributaria después de notificado con la vista de cargo, igualmente se dictará resolución determinativa que establezca la existencia o inexistencia de la deuda tributaria e imponga la sanción por contravención.

Realizando una transcripción del art. 18 de la R.N.D. N° 10.0037.07, refiere que producto de la verificación al IVA y su efecto en el IT respecto a las ventas o servicios facturados en los periodos posteriores al periodo en el cual se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria, se estableció la contravención por el incumplimiento al deber formal relacionado con la presentación de declaraciones juradas en la forma, medios, lugares y condiciones establecidas en normas emitidas para el efecto, al haber evidenciado que las declaraciones juradas del periodo diciembre 2006 y enero 2007 no reflejan la verdad, debido a que el importe declarado por ventas o servicios facturados en los periodos observados, no corresponden a los importes de las ventas efectivamente realizadas, que se origina por la emisión de facturas en periodos posteriores al periodo en el cual se perfecciona el hecho generador, por lo que se infringió lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492, que establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos en los reglamentos, se presumen fiel reflejo de la verdad, sancionándose con una multa de UFV 300 por cada periodo e impuesto, conforme establece el numeral 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R..N.D. N° 10-0021-04, incumplimiento que fue formalizado mediante F-7013 Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 28853, 28854, 28855 y 28856.

Continuó señalando que mediante nota Cite: D.L.S./GG/ADM/273-10, el contribuyente comunicó a la Administración que los pagos realizados de manera voluntaria a través de boletas de pago f-1000 corresponden a posibles accesorios que pudieran ser generados, adjuntando el detalle de las notas fiscales y los importes base considerados para la determinación de los pagos realizados, evidenciándose que el 10 de noviembre de 2010, mediante Boletas de Pago f-1000, el contribuyente efectuó en efectivo pagos parciales a cuenta de la Deuda Tributaria, por tributo omitido actualizado e intereses, quedando pendiente de pago la multa por incumplimiento a deberes formales, por consiguiente de acuerdo a los nums. 1 y 11 del art. 70, art. 78, ambos de la L. N° 2492 y la R.N.D. 10-0021-04 en su art. 20, se debe entender que el deber formal de presentación de la declaración jurada, no sólo se limita a presentarlas en el plazo, forma, medios y lugares establecidos por la administración tributaria, sino a hacerlo de manera correcta, lo cual implica que la forma de presentación no solamente se refiere a los formularios utilizados para el efecto, sino que los mismos deben reflejar los datos realizados de las operaciones del contribuyente. A ello agrega que, el numeral 5 del art. 60 de la L. N° 2492 clasifica como contravención tributaria el Incumplimiento de otros deberes formales, el art. 62 de la citada ley establece los límites de la sanción, y el segundo párrafo del mismo artículo instituye que dará lugar a la aplicación de la sanción en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionador prevista en la misma norma, la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la normativa emanada de la Administración Tributaria, en ese sentido, al reconocer el contribuyente que los montos a cancelar son diferentes a los consignados en su Declaración Jurada original, reconoció tácitamente que las declaraciones presentadas en tiempo no reflejan lo real, poniendo en evidencia su actuar ilícito, por lo que la autoridad jerárquica al emitir su resolución parcializada, dio crédito al acto ilícito cometido por el contribuyente, por otro lado, era de conocimiento del recurrente que también debió haber cancelado las multas por este concepto, es decir, por haber cancelado importes a los consignados, las cuales se encuentran previstas en el num. 2.1. inc. A del anexo consolidado de la R.N.D. N° 10-0021-04.

Sobre la sanción por omisión de pago alegó que la resolución jerárquica determinó el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal, en virtud al ilícito cometido por el contribuyente, pues al cancelar con boleta de pago f:1000 el impuesto determinado correspondiente a las ventas efectivamente realizadas en los periodos sujetos a verificación, importe que difiere al determinado por el mismo contribuyente en sus declaraciones juradas, efectuó un reconocimiento tácito no solo de la deuda con el fisco, sino que el monto por concepto de ventas inicialmente consignado en sus DD.JJ., no era el correcto, por tanto reconoció que dichas DD.JJ., no fueron presentadas en la forma, al declarar la existencia de operaciones relacionadas con la presentación de servicios y/o venta de bienes que configuran el hecho generador del IVA e IT que no fueron facturadas ni declaradas en dicho periodo, sino que las facturas fueron emitidas y declaradas en periodos posteriores, contraviniendo lo previsto en el art. 78 de la L. N° 2492. Añade que, la resolución de recurso jerárquico señaló que las multas por incumplimiento a deberes formales no forman parte de la deuda tributaria por no ser de aplicación directa al no tratarse de la falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria, sin embargo, se tiene demostrado con absoluta fundamentación que las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas al contribuyente forman parte de la deuda tributaria por ser de aplicación directa, por consiguiente ratifica su determinación en el 100% del tributo omitido conforme establece el art. 154 de la L. N° 2492.

Refiriéndose al argumento de la autoridad jerárquica respecto a la falta de tipicidad en la imposición de la multa por incumplimiento a deberes formales, sostuvo que si bien el contribuyente determinó su deuda tributaria para las facturas observadas, sin embargo se trataban de facturas diferidas cuya obligación de declaración no se cumplió en la forma, medios y plazos establecidos por la administración tributaria, pues como resultado de la verificación se estableció que por los servicios prestados en los periodos diciembre 2006 y enero 2007, se emitieron facturas en periodos posteriores, es decir en marzo, abril y mayo de 2007, es decir que se efectuó un pago diferido para dichos periodos. Sobre el punto reiteró que la deuda tributaria se encuentra conformada por impuesto omitido actualizado, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales, originados al día siguiente de la fecha de vencimiento de la obligación de pagar el impuesto respectivo, por tanto se estableció como pendiente el pago de la multa por incumplimiento a deberes formales, puesto que el contribuyente declaró el hecho generador de la obligación tributaria de manera posterior al periodo al que se encontraba gravado sin considerar la multa que forma parte de la deuda tributaria, incumpliendo así su deber formal que generó una multa que debió ser cancelada junto con los demás componentes de la deuda tributaria. remarcó que los pagos efectuados por el sujeto pasivo, llegaron a cubrir el tributo omitido actualizado e intereses, pero al no haber cancelado el tributo en el plazo establecido, adecuó su conducta a la contravención por omisión de pago por lo que corresponde el cobro de la sanción en el 100% del tributo omitido.

Por todo lo expuesto, pidió se mantenga firme el cobro de la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales en el importe de UFV 1.611.242, por concepto de IVA e IT y la suma de 1.200 UFV correspondiente a la multa por incumplimiento de deber formal, en razón a que la autoridad general de impugnación tributaria no efectuó una correcta interpretación a la normativa, a los descargos oportunamente presentados, validando los ilícitos cometidos por el contribuyente.

XIV.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0069/2013 y en definitiva se mantenga la R.D. No. 17-000635-11.

XV. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 20 de agosto de 2013, que cursa de fs. 116 a 119 vta., reiterando los mismos argumentos del memorial de contestación contenido en el Numeral VII de la presente resolución.

XV.1. Petitorio.

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

XVI.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite de los procesos citados precedentemente, se tiene:

1.- Exp. No. 253/2013.- La empresa demandante Archer D.L.S. Corporation presentó la réplica de fs. 190 a 192 y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 195, por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó Autos para Sentencia.

2.- Exp. N° 265/2013.- La entidad demandante GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales presentó la réplica de fs. 148 a 151 y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 156 a 156 vta., por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia.

3.- Exp. N° 266/2013.- La entidad demandante GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales presentó la réplica de fs. 147 a 149 vta. y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 160 a 160 vta., por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia.

4.- Exp. N° 267/2013.- La entidad demandante GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales presentó la réplica de fs. 145 a 147 vta. y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 155 a 155 vta., por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia.

5.- Exp. No. 268/2013.- La entidad demandante GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales presentó la réplica de fs. 155 a 157 vta. y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 161 a 161 vta., por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia.

6.- Exp. No. 269/2013.- La entidad demandante GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales presentó la réplica de fs. 139 a 142 vta. y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 185 a 185 vta., por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia.

7.- Exp. No. 270/2013.- La entidad demandante GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales presentó la réplica de fs. 152 a 155 y la autoridad demandada presentó la réplica de fs. 161 a 161 vta., por lo que no existiendo nada más que tramitar y siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia.

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

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

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

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

XVI.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria el 9 de noviembre de 2010, emitió los Órdenes de Verificación Nos. 7810OVE00032, 7810OVE00033, 7810OVE00034, 7810OVE00035, 7810OVE00036 y 7810OVE00037, notificadas al contribuyente Archer D.L.S. Corporation el 11 de noviembre de 2010, a través de las cuales se dio inicio a seis procedimientos de verificación para determinar el débito fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos diciembre 2006 y enero 2007, febrero 2007 y marzo 2007, abril 2007 y mayo 2007, junio 2007 y julio 2007, agosto 2007 y septiembre 2007, octubre 2007 y noviembre de 2007, respectivamente. Asimismo, solicitó información adicional que respalde las transacciones por ventas y/o prestación de servicios, detalle de todos los pagos realizados según Boletas 1000 y los conceptos cancelados, así también información adicional en relación a los pagos realizados en noviembre de 2010 según boletas 1000.

XVI.2.- El 11 de octubre de 2011, la Administración Tributaria emitió los Informes Cite: SIN/GSH/DF/INF/0549/2011, Cite: SIN/GSH/DF/INF/0552/2011, Cite: SIN/GSH/DF/INF/0551/2011, Cite: SIN/GSH/DF/INF/0550/2011, Cite: SIN/GSH/DF/INF/0548/2011 y Cite: SIN/GSH/DF/INF/0547/2011, estableciendo que las diferencias determinadas a favor del Fisco se originan en el pago diferido del IVA y su efecto en el IT, considerando que al no acreditarse el pago total de la deuda tributaria con anterioridad a las actuaciones de la Administración Tributaria, surge una deuda a favor del fisco.

XVI.3.- Emitidas las vista de cargo Cite: SIN/GSH/DF/VC/0094/2011, Cite: SIN/GSH/DF/VC/0095/2011, Cite: SIN/GSH/DF/VC/0096/2011, Cite: SIN/GSH/DF/VC/0097/2011, Cite: SIN/GSH/DF/VC/0098/2011 y Cite: SIN/GSH/DF/VC/0099/2011, todas de 11 de octubre, las cuales liquidan preliminarmente la deuda tributaria por concepto de omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

XVI.4.- Archer presentó descargos a las Vistas de Cargo, razón por la cual la Administración Tributaria mediante Informes de Conclusiones, procedió a ratificar los importes establecidos en las Vistas de Cargo.

XVI.5.- A continuación, dictadas las Resoluciones Determinativas Nos. 17-000635-11, 17-000636-11, 17-000637-11, 17-000638-11, 17-000639-11, 17-000640-11, de 29 de diciembre de 2011, ratificaron los importes establecidos en las vistas de cargo, correspondiente a las sanciones por omisión de pago y multa por incumplimiento a los deberes formales.

XVI.6.- Las referidas resoluciones determinativas fueron impugnadas por Archer D.L.S. Corporation, a través de seis recursos de alzada, que fueron resueltos el 13 de abril de 2012, mediante seis resoluciones de recurso de alzada, determinando revocar parcialmente las resoluciones determinativas, dejando sin efecto el 100% de la sanción por omisión de pago y manteniendo las multas por incumplimiento a los deberes formales. Resoluciones a su vez, fueron objeto de seis recursos jerárquicos interpuestos por la administración tributaria, siendo resueltos mediante seis resoluciones de recurso jerárquico, todas de 24 de julio de 2012, disponiendo la anulación de obrados hasta que la instancia de alzada emita nuevas resoluciones que contengan la decisión expresa y precisa de las cuestiones planteadas por el recurrente.

XVI.7.- El 12 de octubre de 2012, la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional de Santa Cruz, emitió las Resoluciones de Recurso de Alzada Nos. ARIT-SCZ/RA 0362/2012, ARIT-SCZ/RA 0363/2012, ARIT-SCZ/RA 0365/2012, ARIT-SCZ/RA 0364/2012, ARIT-SCZ/RA 0367/2012 y ARIT-SCZ/RA 0366/2012, las cuales confirmaron las resoluciones determinativas impugnadas.

XVI.8.- Contra estas resoluciones Archer interpuso seis recursos jerárquicos, los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0071/2013, AGIT-RJ N° 0072/2013, AGIT-RJ N° 0045/2013, AGIT RJ N° 070/2013, AGIT-RJ N° 0062/2013 y AGIT-RJ No. 0069/2013, todas de 21 de enero de 2013, que resolvieron revocar parcialmente las citadas resoluciones de alzada modificando el importe de la sanción por omisión de pago al 20%, dejando sin efecto la multa por incumplimiento a los deberes formales (1.200 UFV por cada periodo e impuesto), por la presentación de las declaraciones juradas y manteniendo firme la multa de 3.000 UFV, por incumplimiento al deber formal generado por el Procedimiento de Determinación N° 15831.

XVII. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

XVII. 1.- Exp. 253/2013-Contencioso Administrativo seguido por ARCHER DLS contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Que el motivo de la litis dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Archer D.L.S. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

a) Si es evidente que se han lesionado los derechos del contribuyente al no haberse declarado la prescripción de la sanción por aplicación retroactiva de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012.

b) Si se ha infringido el art. 157 de la L. N° 2492 (C.T.B.) y el art. 39 del R. Cód. Trib., al no haber aplicado el beneficio en mérito al arrepentimiento eficaz.

c) Si existió un inadecuado cálculo de la sanción, al haberse determinado sobre la totalidad del impuesto.

XVII. 2.- Expedientes Nos.: 265/2013, 266/2013, 267/2013, 268/2013, 269/2013 y 270/2013-Contenciosos Administrativos seguidos por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que el motivo de la litis dentro de los procesos contenciosos administrativos seguidos por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, tienen relación con las supuestas infracciones que se hubieran producido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar las resoluciones ahora impugnadas, de acuerdo a los siguientes puntos:

a) Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no efectuó una correcta interpretación sobre la sanción por omisión de pago al determinar el pago del 20% conforme al art. 156 de la L. N° 2492, siendo que corresponde el pago del 100% de acuerdo al art. 165 del mismo cuerpo legal.

b) Si es cierto que la autoridad demandada determinó erróneamente la falta de tipicidad en la imposición de la multa por Incumplimiento a Deberes Formales y por consiguiente hubiese vulnerado el numeral 2.1. inc. A del anexo consolidado de la RND No. 10-0021-04.

XVIII. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

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

Que el art. 59 de la L. N° 2492, antes de las modificaciones introducidas mediante L. N° 219 de 22 de septiembre de 2012 y L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, determinaba que las acciones de la administración, prescribirán en cuatro años, para: 1.- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.- Determinar la deuda tributaria. 3.- Imponer sanciones administrativas. 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Que la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, en su disposición adicional quinta, modificó la norma antes señalada, asimismo en su disposición adicional sexta modificó el sistema de cómputo de la prescripción previsto en el art. 60 de la L. N° 2492 (C.T.B.), estableciendo lo siguiente:

Art. 60. (Cómputo).

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

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

Adicionalmente la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, en su disposición adicional décima segunda, modificó los párrafos precedentes, estableciendo:

I. Excepto en el Numeral 3 del Parág. I, del Artículo anterior, el término se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

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

Por otra parte, el art. 150 del Cód. Trib. boliviano, dispone que las normas no tendrán efecto retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

En ese marco legal, con relación a la aplicación de la normativa antes citada se debe señalar que el sujeto pasivo a tiempo de interponer los recursos jerárquicos contra las resoluciones de recurso de alzada, presentados el 6 de noviembre de 2012, opuso la prescripción de la acción de la administración tributaria para imponer la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento a deberes formales, invocando la disposición adicional sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que señala que el término se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria, planteándola como sobreviniente, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria en las Resoluciones de Recurso Jerárquico ahora impugnadas, todas de 21 de enero de 2013, no obstante señalar que si bien la aplicación retroactiva de la norma se encuentra prevista en materia de ilícitos tributarios, señala que no existe disposición alguna que disponga la situación contraria, es decir, la aplicación "ultra-activa" de la misma, considerando que la misma se encuentra derogada parcialmente por L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Nótese en el caso de autos que, cuando el contribuyente se acogió a la prescripción, invocando la disposición adicional sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, dicha normativa se encontraba en plena vigencia, en atención a que la modificación realizada mediante L. N° 317, ocurrió el 11 de diciembre de 2012, es decir, de manera posterior a la solicitud presentada por el sujeto pasivo, en consecuencia la

Autoridad General de Impugnación Tributaria con argumento erróneo rechazó indebidamente la aplicación de la citada L. N° 291, al considerar que no se puede aplicar la norma de manera ultra activa, situación que no ocurrió en el presente caso, en atención a que el contribuyente no solicitó la aplicación ultractiva de la norma, sino retroactiva, en razón a que la misma regía al momento de invocarla, todo en virtud a lo dispuesto por el art. 150 del Cód. Trib., que prevé que las normas no tendrán efecto retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

En ese contexto, la ley permite aplicar la excepción de retroactividad de la ley más benigna o la que de cualquier manera beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable, esta excepción se perfila cuando al momento del ilícito tributario se encuentra vigente una ley, pero si al tiempo del procedimiento administrativo o en etapa recursiva se hubiere dictado otra que fuera más favorable al contribuyente, se aplicará ésta última.

En tal sentido, el hecho de que las resoluciones de recurso jerárquico de 21 de enero de 2013, hayan sido emitidas cuando los parágs. I y II de la disposición adicional sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, ya habían sido modificados por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, reponiendo el cómputo de la prescripción en relación a la modificación efectuada al art. 60 de la L. N° 2492, aspecto que de ninguna manera significa que el contribuyente haya solicitado su aplicación ultractiva, en virtud a que en el caso de autos, la citada norma no era anterior al hecho, al contrario, se trata de una norma posterior más beneficiosa o favorable al contribuyente, aplicable al caso concreto por mandato del art. 150 de la L. N° 2492, la cual conforme se ha demostrado se encontraba plenamente vigente al momento de la petición de prescripción, y si bien la misma posteriormente dejó de estar en vigor, empero, dicha situación ocurrió después de que fuera invocada por el sujeto pasivo, quien en ningún momento prolongó su vigencia como incorrectamente señaló la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que corresponde su aplicación en el caso de autos, a fin de brindar seguridad jurídica al sujeto pasivo, máxime si la aplicación ultractiva de la norma tributaria cuestionada no vulnera el principio de legalidad previsto en el art. 164 parág. II) de la C.P.E. tampoco existiría aplicación indebida de la disposición adicional sexta de L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificada por la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, respecto al cómputo de la prescripción, en razón a lo fundamentado precedentemente.

En conclusión, del análisis precedente se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT), al pronunciarse a través de las resoluciones de recurso jerárquico, ahora impugnadas, incurrió en conculcación de normas legales, realizando una interpretación errónea en cuanto a la aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, interpretación que se alza en contra del texto constitucional y contra los más elementales principios que rigen la materia, por lo que corresponde anular las resoluciones de recurso jerárquico a objeto de garantizar el debido proceso y la aplicación correcta de la ley, disponiendo se emita nueva resolución de recurso jerárquico observando la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, plenamente aplicable respecto al cómputo de la prescripción de acción de la administración tributaria para imponer la sanción por omisión de pago y multas, solicitada por el contribuyente, debiendo realizarse el respectivo cómputo de la prescripción con relación a los periodos fiscales motivo de verificación y en su caso determinarla si corresponde.

Se deja expresa constancia que dada la naturaleza del proceso contencioso administrativo, en el cual el Tribunal Supremo de Justicia ejerce el control de legalidad de los actos emitidos por la autoridad jerárquica, y considerando que la determinación es anulatoria, situación que impide a éste Tribunal emitir pronunciamiento respecto a las demás pretensiones contenidas en las demandas deducidas tanto por la empresa contribuyente como por la Administración Tributaria, en mérito a la anulación determinada que deja sin efecto y valor alguno las resoluciones jerárquicas impugnadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, ANULA las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0069/2013, AGIT-RJ No. 0062/2013, AGIT-RJ No. 0071/2013, AGIT RJ No. 070/2013, AGIT-RJ No. 0045/2013 y AGIT-RJ No. 0072/2013, todas de 21 de enero de 2013, y dispone que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita nueva Resolución Jerárquica atendiendo los fundamentos de la presente Sentencia.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



423

Banco Central de Bolivia (BCB) c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 32 a 38, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ2162/2013, pronunciada el 2 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 77 a 82, réplica de fs. 86 a 90 vta., dúplica de fs. 94-95 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Huáscar Gonzales Portal Altamirano y Ana Gabriela Gonzales Pérez, en representación del Banco Central de Bolivia (BCB), se apersonan a este tribunal, manifestando que mediante remate judicial el BCB se adjudicó el bien inmueble ubicado en Calle Azubi y Mendiola UV. 30, Mza. 41, registrado en DD.RR. bajo la Partida Computarizada N° 7011990017277.

Indican que debido al requisito exigido por la secretaría de recaudaciones y gestión catastral del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra; de "No adeudo tributario", se ha impedido al BCB tramitar el registro de transferencia y cambio de nombre en dicha secretaría, por lo que al estar afectado el interés legítimo del BCB, el 19 de diciembre de 2011, se solicitó la prescripción del IPBI ante el GAMSC por las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, negándoseles mediante R.A. N° 103/2013 de 28 de febrero de 2013 la prescripción de las gestiones 1998 a 2004, indicándose de forma simple y sin consideración legal que el sujeto pasivo del bien inmueble era Martha Pérez de Daza, razón por la cual se interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA0666/2013 de 23 de agosto, la cual revocó la R.A. N° 103/2013 declarando extinguidos por prescripción los adeudos tributarios respecto al IPBI relativo a las gestiones 1998 al 2004.

Continúan señalando que la administración municipal tributaria interpuso recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2162/2013 de 2 de diciembre, que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada en la parte referente a la prescripción del IPBI por las gestiones 1998 a 2004, manteniendo firme y subsistente únicamente la prescripción de la gestión 2005 otorgada en la R.A. N° 103/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresaron que la resolución jerárquica impugnada, en vez de mantener la aplicación constitucional establecida por la resolución de alzada, decidió revocarla, aplicando erróneamente el D.S. N° 27310 sobre la Constitución respecto a los derechos, principios y garantías, y la legitimación establecida en las Leyes Nos. 2341 y 2492; por otra parte, obvió pronunciarse sobre la situación de las cargas tributarias por las gestiones 1998 al 2004, alegando además que el BCB no es responsable de su pago y que la Alcaldía tampoco puede condicionar el pago del IMT previo pago de los adeudos del IPBI, asimismo refirió que no existe vacío legal en la norma tributaria, sin indicar cuál es la norma tributaria que resguarda los derechos del propietario adquirente que le permitan levantar los impuestos prescritos que pesan sobre su actual bien, y además, realiza un análisis restrictivo de la situación del BCB únicamente con relación al art. 5 del D.S. N° 27310 y sus normas concordantes, sin considerar la legitimación otorgada por el art. 11 de la L. N° 2341 y art. 202 de la L. N° 2492 para solicitar la prescripción, obviando la aplicación de los principios de verdad material, seguridad jurídica y jerarquía normativa que rigen la materia tributaria administrativa, desconociendo la naturaleza y fundamentos de la prescripción, vulnerando así el ejercicio y defensa del derecho propietario del BCB.

Realizando la transcripción de los arts. 11 de la L. N° 2341 y 202 de la L. N° 2492 y acusando la aplicación errónea de las mismas, manifestaron que dichas normas facultan a cualquier persona cuyo derecho subjetivo o interés legítimo se vea afectado por actos de la administración tributaria (AT) a recurrir ante la autoridad competente para hacer valer sus derechos e intereses, sin embargo se les ha negado la prescripción por las gestiones 1998 al 2004, no obstante que el Banco se encuentra plenamente facultado para solicitar y hacer valer todo tipo de derechos más aún si afectan directamente su interés legítimo, lo cual no ha sido valorado adecuadamente por la AGIT, la cual fundamentó su revocatoria en base al D.S. N° 27310 cuyo art. 5 establece los formalismos para realizar la solicitud de prescripción, obviando el resguardo de los derechos fundamentales y las facultades otorgadas por el art. 11 de la L. N° 2341 y art. 202 de la L. N° 2492 que deben ser aplicadas con preferencia sobre los decretos supremos, por lo que debió ser aplicada la prescripción en favor del BCB conforme a la Constitución Política del Estado respecto del ejercicio del derecho de propiedad privada en atención al principio de verdad material y seguridad jurídica que rige en la materia con relación al art. 11 de la L. N° 2341 y art. 202 de la L. N° 2492 respecto al reconocimiento de la legitimación activa para actuar frente a la administración tributaria municipal cuando se ven afectados derechos subjetivos y legítimos y de ser necesario la aplicación supletoria del art. 1499 del Cód. Civ., por prelación frente al D.S. N° 27310, aplicado de forma errónea frente a la Constitución y las Leyes.

Alega también que la resolución impugnada contiene fundamentos contradictorios, por una parte permite mantener cargas tributarias sobre un bien inmueble ajeno, al indicar que sólo el sujeto pasivo o tercero responsable pueden solicitar la prescripción de los adeudos tributarios y por otro lado, establece que el BCB no es responsable por el IPBI de las gestiones 1998 al 2004, sin considerar que las cargas tributarias pesan sobre el inmueble y no sobre el sujeto pasivo, afectando de esta forma el derecho propietario y el ejercicio de este derecho, por lo que, al no existir norma tributaria expresa en favor del propietario que se encuentra afectado, con la permisón contenida en el art. 5-II de la L. N° 2492, se debe aplicar por supletoriedad de ser necesario el art. 1499 del Cód. Civ., y que el Tribunal Constitucional a través de su línea jurisprudencial en materia tributaria ha establecido la aplicación por analogía y supletoriedad cuando existe vacío legal en la norma sobre un caso particular y que estas no puedan resolverse únicamente por las disposiciones del Cód. Trib..

Argumentando sobre el instituto de la prescripción y realizando el cómputo respecto a las gestiones 1998 al 2004, manifestaron que no existe razón para mantener estas cargas sobre el inmueble del BCB, más aún si la administración tributaria municipal reconoció que los adeudos se encuentran prescritos, reiteran que si bien estos adeudos son de carácter personal y corresponden su cumplimiento al anterior propietario, la carga tributaria de estos adeudos pesa sobre el inmueble del banco y no sobre el sujeto pasivo a quien corresponde el cumplimiento de dichas obligaciones.

Acusan que la instancia jerárquica ha vulnerado los principios de seguridad jurídica y verdad material consagrados en los arts. 1784 y 1804 de la C.P.E. y previstos en el art. 4-c) y d) de la L. N° 2341, al negarse el reconocimiento de la prescripción de estos adeudos que pesan sobre el inmueble y negar el registro de la transferencia y cambio de nombre, de igual forma se limitó el derecho a la propiedad privada y la garantía plena de este derecho al persistir en el argumento que el Banco Central de Bolivia no cuenta con facultades o legitimación para la solicitar la prescripción, encontrándose justificada su aplicación en virtud de los arts. 5-II y 8-III de la L. N° 2492.

I.3. Petitorio.

Solicitaron se declare probada la demanda contencioso-administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2162/2013, y se deje sin valor legal la Resolución Jerárquica impugnada y se declare prescritas las gestiones 1998 al 2004 del impuesto determinado.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 31 de julio de 2014, que cursa de fs. 77 a 82, señalando que habiéndose emitido una resolución administrativa que negó la solicitud del Banco Central sobre la declaratoria de prescripción del IPBI, esta institución conforme establece el art. 202 de la L. N° 2492, goza de legitimación activa para promover los recursos administrativos, elemento que forma parte de su derecho constitucional a la defensa y al debido proceso, en mérito a los cuales las disposiciones normativas prevén la posibilidad de someter a revisión los actos que emitan la AT, fundamentos que desvirtúan los argumentos del demandante.

Sobre la calidad del sujeto pasivo transcribió los arts. 52 de la L. N° 843 y 3 del D.S. N° 24204, Reglamentario al IPBI, art. 22 del Cód. Trib. Abrog., art. 22 de la L. N° 2492 (CTB), manifestando que en la resolución jerárquica claramente se estableció que las disposiciones tributarias, de forma precisa el citado art. 5 del R.C.T.B., establecen de forma inequívoca que el facultado para plantear la prescripción es el sujeto pasivo y el tercero responsable, no existiendo vacío en relación a dicho aspecto que amerite aplicación de disposición supletoria alguna, como pretende hacer creer el demandante en relación a que el art. 1478 del Cód. Civ. Otorga legitimación extraordinaria al tercer adjudicatario para el ejercicio y defensa de todos los derechos que tenía el anterior propietario. Agregó que, no se discute el hecho de que por efecto de la venta forzosa y en materia civil el BCB haya adquirido derechos sobre el bien inmueble adjudicado, sino el hecho de que los arts. 13 y 52 de la L. N° 2492, determinan que la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal e intransmisible; en ese sentido toda vez que la transferencia de la propiedad no implica una pérdida de la condición de sujeto pasivo, por lo que tratándose de una tercera persona que no constituya sujeto pasivo o tercero responsable, la actuación a nombre de alguno de los dos deberá realizarse a través de mandato expreso, situación que inhibe el pago que voluntariamente hiciera por las deudas pendientes que desee subrogarse, conforme prevé el art. 52 de la L. N° 2492.

Aclara que el contribuyente tal como define el art. 23 del Cód. Trib., es aquel sobre el cual se verifica el hecho generador, es decir, la persona cuya condición o actuar cumple los presupuestos previstos en la norma para el nacimiento de la obligación tributaria, consecuentemente, en materia del IPBI, el hecho generador está dado por el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de inmuebles urbanos y/o rurales al 31 de diciembre de cada año, y toda vez que mediante Auto de 5 de mayo de 2005 se aprobó el remate en subasta del bien inmueble de propiedad de Martha Pérez de Daza y Leonardo Daza Montarolo, adjudicándose a favor del Banco Central de Bolivia, a partir de dicha fecha el BCB adquirió derechos y obligaciones sobre el citado inmueble, convirtiéndose en sujeto pasivo de dicho impuesto en virtud a lo previsto en los arts. 52 de la L. N° 843, 3 y 5 del D.S. N° 24204, por lo que el BCB no era el propietario o poseedor del inmueble en las gestiones 1998 a 2004, motivo por el cual no puede considerarse contribuyente sino hasta el 5 de mayo de 2005.

Asimismo, indicó que el BCB respecto al IPBI, no constituye agente de retención o percepción del mismo y, por tanto no tiene el carácter de sustituto de la obligación tributaria, conforme a la definición del art. 25 del Cód. Trib.

Sobre si el BCB se constituye en tercero responsable, puntualizó que el art. 27 del Cód. Trib., señala que el carácter de tercero responsable se adquiere por la administración de patrimonio o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes, asimismo, los arts. 28, 29 y 30 del citado Cód. Trib., determina responsabilidades por administración de patrimonio, representación, aquellos con carácter subsidiario y por sucesión de obligaciones, en el caso, indica que no teniendo carácter de administrador de patrimonio y no tratándose de un responsable por representación, tampoco se constituye en tercero responsable por sucesión de patrimonio como señalada la propia entidad demandante citando el art. 27 del Cód. Trib., teniéndose además que el art. 34 de la L. N° 2492 (CTB), detalla dos tipos de

responsables por sucesión: Los donatarios y legatarios, y los adquirentes de bienes mercantiles por la explotación de estos bienes y los demás sucesores en la titularidad o explotación de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella; por lo que tratándose únicamente de la adquisición de un bien inmueble con carácter de vivienda por adjudicación judicial, y no así de una empresa mercantil o de un bien que haya generado obligaciones tributarias por su explotación comercial, no corresponde calificar al BCB como tercero responsable.

Reitera que en las gestiones 1998 al 2004 se encontraban como titulares del inmueble Martha Pérez de Daza y Leonardo Daza Montarolo y por consiguiente como sujeto pasivo del IPBI, obligados al pago y por ende con la facultad legal para solicitar la prescripción de las acciones de la administración tributaria para determinar o cobrar el pago del impuesto, por lo que la AT de forma acertada rechazó la prescripción del IPBI de las gestiones 1998 al 2004.

Argumenta que en aplicación de lo dispuesto en el parág. II del art. 54 de la L. N° 2492, la AT no podrá condicionar al Sujeto Pasivo, el pago del IMT, al previo pago del IPBI, siendo que por responsabilidad funcionaria no puede negarse a recibir pagos que efectúe el contribuyente; por lo que se establece que la entidad demandante no se constituye en responsable del IPBI de las gestiones 1998 a 2004, por el inmueble antes citado, por tanto carece de la facultad de solicitar la prescripción por efecto del art. 5 del RCTB, por lo que esa autoridad recursiva se ve imposibilitada para ingresar al análisis de la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, por dichas gestiones.

Aduce que el demandante no puede ingresar a su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia, demanda que además carece de sustento jurídico-tributario.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por el Banco Central de Bolivia (BCB), manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2162/2013 de 2 de diciembre.

III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT, realizó un análisis restrictivo de la situación del Banco Central de Bolivia, únicamente con relación al art. 5 del D.S. N° 27310 y sus normas concordantes, sin considerar la legitimación otorgada por el art. 11 de la L. N° 2341 y art. 5-II de la L. N° 2592 en relación con el art. 1499 del Cód. Civ. para solicitar la prescripción, obviando la aplicación de los principios de verdad material, seguridad jurídica y jerarquía normativa que rigen la materia tributaria administrativa, desconociendo la naturaleza y fundamentos de la prescripción, vulnerando así el ejercicio y defensa del derecho propietario del BCB.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- Que, el 27 de abril de 2005, el Banco Central de Bolivia se adjudicó en audiencia de subasta y remate el bien inmueble de propiedad de Martha Pérez de Daza y Leonardo Daza Montaño, ubicado sobre las calle Auzubi y Mendiola, UV. 30, Mza. 41, con una superficie de 403.17 ms²., registrado en DD.RR. bajo la Matrícula N° 7011990017277 (fs. 9, Anexo 1).

2.- El Banco Central de Bolivia, mediante nota CITE: BCB/ ORSC/CE/2011/409 de 19 de diciembre, solicitó a la secretaría de recaudaciones y gestión catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz de la Sierra, la prescripción del IPBI, de las gestiones 1998 al 2005, del bien inmueble descrito precedentemente (fs. 42-43, Anexo 1).

3.- El 19 de abril de 2013, la AT, notificó con la R.A. N° 103/2013 de 28 de febrero, la cual resolvió aceptar la prescripción del impuesto de la propiedad de bienes inmuebles de la gestión 2005 y rechazó la prescripción del citado impuesto por las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, ya que el sujeto pasivo del bien inmueble mencionado respecto a estas gestiones era Leonardo Daza Montaño (fs. 41-42, Anexo 1).

4.- Contra dicha resolución, el Banco Central de Bolivia interpuso recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0666/2013 de 23 de agosto, que resolvió revocar parcialmente la R.A. N° 103/2013 de 28 de febrero, emitida por la secretaría de recaudaciones y gestión catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz de la Sierra, y declara extinguida por prescripción la deuda tributaria respecto al Impuesto de Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), relativa a las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, del bien inmueble N° 217592, con registro catastral 0015043001 (fs. 72 a 79, Anexo 1).

5.- Interpuesto el recurso jerárquico por la secretaría de recaudaciones y gestión catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz de la Sierra, fue resuelto por la AGIT, con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2162/2013 de 2 de diciembre, que revocó parcialmente la resolución de recurso de alzada, en la parte referida a la prescripción del IPBI correspondiente a las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004; manteniendo firme y subsistente la prescripción otorgada por el IPBI de la gestión 2005 en la R.A. N° 103/2013 de 28 de febrero (fs. 135 a 146 vta., Anexo 1).

6.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho, señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en el que se citó a la secretaría de recaudaciones y gestión catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz de la Sierra, tercero interesado en el proceso, quien no se apersonó, constando en obrados que la entidad demandante presentó el memorial de réplica de fs. 86 a 90 vta., que fue providenciado a fs. 91, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 94-95 vta., por lo que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para Sentencia conforme consta en la providencia de fs. 96.

V. Análisis de la problemática planteada.

A objeto de resolver la litis, se efectúa las siguientes consideraciones: Sobre la naturaleza del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, el art. 52 de la L. N° 843 (TO) señala que es un impuesto anual a la propiedad inmueble situada en el territorio nacional, disposición que es aclarada por el art. 1 del D.S. N° 24204, que señala que grava a la propiedad inmueble urbana y rural, ubicada dentro de la jurisdicción municipal respectiva, cualquiera sea el uso que se le dé o el fin al que esté destinada. El hecho generador, de acuerdo al art. 2 del D.S. N° 24204, está constituido por el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de inmuebles urbanos y/o rurales, al 31 de diciembre de cada año. El sujeto pasivo son las personas jurídicas o naturales y las sucesiones indivisas propietarias de cualquier tipo de inmuebles (art. 52, parte in fine, reglamentado por los arts. 3 y 4 del D.S. N° 24204).

Por otra parte, el art. 23 de la L. N° 2492 señala que el contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

A su vez el art. 27 del citado Cód. Trib., establece que son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél.

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes.

En autos, se tiene que el Banco Central de Bolivia, el 27 de abril de 2005, se adjudicó en subasta y remate el bien inmueble de propiedad de Martha Pérez de Daza y Leonardo Daza Montaña, ubicado sobre las calles Auzubi y Mendiola, UV. N° 30, Mza. 41, con una superficie de 403.17 ms2., registrado en DD.RR. bajo la Matrícula N° 7011990017277.

En la especie, si bien es cierto lo esgrimido por la AGIT que el impuesto a la propiedad inmueble de las gestiones 1998 al 2004, ocurrieron antes que el Banco Central de Bolivia se adjudicara el inmueble citado precedentemente, y que conforme a los arts. 22 y 23 de la L. N° 2492 (CTB) el sujeto pasivo del inmueble durante esos periodos eran sus propietarios Leonardo Daza y Martha Pérez de Daza, sin embargo no es menos cierto que en dicho análisis la AGIT, consideró erróneamente la norma legal referida al tercero responsable, el cual asume dicha responsabilidad como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes, en este caso, se tiene que el Banco Central de Bolivia adquirió el derecho propietario sobre el inmueble mediante adjudicación en subasta y remate, por consiguiente la sucesión de las obligaciones tributarias por transmisión onerosa correspondiente a ese inmueble, en el presente caso el IPBI; y, en su condición de actual propietario le faculta a realizar peticiones o solicitudes respecto a las obligaciones tributarias referentes al bien inmueble, gozando de plena legitimación para solicitar la prescripción de las acciones respecto a gestiones anteriores, aun cuando la titularidad del inmueble correspondía al anterior titular.

En cuanto al argumento de la AGIT en la resolución jerárquica emitida, en sentido que el tercero responsable por sucesión de patrimonio, está referido sólo a donatarios y legatarios, y; a los adquirentes de bienes mercantiles por la explotación de estos bienes y los demás sucesores en la titularidad o explotación de empresa conforme señala el art. 34 de la L. N° 2492, y por consiguiente no alcanzaría a los adquirentes de bien inmueble con carácter de vivienda por adjudicación judicial, de ahí que no correspondería calificar al BCB como tercero responsable; se aclara que la norma contenida en el art. 27 señala: "Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél. El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes", se advierte que la citada norma no excluye como tercero responsable al adquirente de un bien inmueble destinado a vivienda, tampoco el art. 34 de la L. N° 2492, prohíbe otorgarle dicha calidad, por consiguiente la AGIT realizó una interpretación indebida de la citada normativa tributaria.

Al margen de lo anotado, corresponde señalar que la L. N° 1340, así como la L. N° 2492 (ambas aplicables considerando las gestiones motivo de litis), han determinado mecanismos jurídicos en situaciones donde existan vacíos legales o no puedan resolverse los casos, estableciéndose para dichas situaciones la aplicación de la analogía y la supletoriedad, enfatizando la aplicación de principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular, sobre esta temática de la prescripción el Cód. Civ. en su art. 1499 establece que: "la prescripción puede oponerse o invocarse por los acreedores y cualquiera otros interesados en ella, cuando la parte a quien favorece no la hace valer o ha renunciado a ella", norma aplicable por mandato del art. 7 de la L. N° 1340 y art. 5-II de la L. N° 2492. En consecuencia, el análisis de la AGIT en cuanto a que la normativa tributaria en casos de vacío legal no permite aplicar normativa civil, resulta incorrecta.

Por lo expuesto, el Banco Central de Bolivia ha demostrado el interés legítimo que le asiste para invocar la prescripción del IBPI respecto al inmueble citado, en razón a que se encuentra directamente afectado con la limitación a su derecho de propiedad, pues al ser un impuesto de naturaleza real, el inmueble se encuentra reatado a dicho impuesto, máxime si el art. 11 de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por mandato del art. 744 del Cód. Trib., establece que toda persona individual o colectiva, pública o privada, cuyo derecho subjetivo o interés legítimo se vea afectado por una actuación administrativa, podrá apersonarse ante la autoridad administrativa para hacer valer sus derechos.

Por consiguiente, al no habersele reconocido legitimación activa para solicitar la prescripción de gestiones 1998 al 2004, en las cuales no tenía la calidad de sujeto pasivo, empero, por la transmisión onerosa del bien inmueble adquirió la calidad de tercero responsable de indicadas gestiones, se ha vulnerado el derecho al ejercicio de la propiedad privada, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva establecidas en los arts. 56-I y II, 1784 y 115 de la C.P.E.

La argumentación precedente, permite concluir que el Banco Central de Bolivia goza de legitimación activa, por lo que corresponde acoger favorablemente la pretensión de la entidad demandante; empero, toda vez que la AGIT centró su fallo en la falta de legitimación activa del demandante, sin pronunciarse sobre si se operó o no la prescripción del IPBI de las gestiones 1998 al 2004, corresponde a dicha instancia

administrativa, emitir nueva resolución de recurso jerárquico, ingresando al análisis de la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, por dichas gestiones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda de fs. 32 a 38, interpuesta por el Banco Central de Bolivia y por consiguiente ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2162/2013 de 2 de diciembre, y dispone que la AGIT emita nueva Resolución Jerárquica atendiendo los fundamentos de la presente sentencia.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



424

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 41 a 47 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2195/2013, pronunciada el 9 de diciembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 138 a 144 vta., réplica de fs. 180 a 183 vta., dúplica de fs. 189 a 190; memorial del tercero interesado de fs. 130 a 133 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

Que Boris Walter López Ramos, en calidad de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona a este Tribunal, manifestando que el 19 de diciembre de 2013, la Gerencia que representa fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2195/2013 de 9 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), por lo que dentro del plazo legal y en tiempo hábil, interpone la presente demanda contencioso-administrativa.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dando cumplimiento a la Orden de Fiscalización No. 0012OFE00283, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente ESCUELA EUROPEA DE NEGOCIOS ALFONSO X S.A., relacionada con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a los periodos comprendidos desde abril/2008 a diciembre/2008, enero/2009 a diciembre/2009 y enero/2010 a diciembre/2010, comprobando que el contribuyente consignó en las declaraciones juradas datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante, a cuya consecuencia, en 31 de enero de 2013, se emitió la Vista de Cargo N° 7912-720-00110OFE00116-00003/2013, notificada mediante cédula al representante de la empresa. Posteriormente, en 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria (AT) emitió la R.D. N° 17-00150-12.

Ante la impugnación presentada por la empresa contribuyente, la ARIT de Santa Cruz, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0714/2013, que resolvió anular la resolución determinativa, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, resolución que impugnada en recurso jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 2195/2013 de 9 de diciembre, la cual resolvió confirmar la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la AGIT, en su resolución jerárquica argumentó que la vista de cargo carece del requisito esencial de especificación de la deuda en la cual se detalle el origen de la misma; argumento que resulta deliberado y extraño, toda vez que el formato de las resoluciones determinativas es el mismo, y éstas en la mayoría de los casos son ratificadas por la autoridad jerárquica; no obstante lo señalado, a fin de desvirtuar la argumentación en que se basaron para declarar la nulidad de obrados, aduce que la vista de cargo en la página 12, indica cuál es el origen de la deuda tributaria periodo por periodo, generado a consecuencia de los F-4005 que también fueron puestos a conocimiento del

contribuyente a momento de realizar la notificación de la vista de cargo, por lo que reitera que el acto administrativo que se pretende declarar nulo señala el origen de la deuda tributaria al mencionar que las observaciones surgen de las notas fiscales detalladas en el F-7520 y además, el análisis de cada una de las notas fiscales detalladas se encuentran insertos en los F-4005, que fueron notificados debidamente al contribuyente y cuya actuación se encuentra en los antecedentes administrativos, cuyas notas fiscales observadas cursan en los papeles de trabajo de la siguiente manera: Form. 4005 papel de trabajo "Determinación del Crédito Fiscal Observado" y Form. 4005 Papel de Trabajo "Determinación del IUE de las Empresas relacionado a la depuración del crédito fiscal de enero a diciembre, gestiones 2008, 2009 y 2010", formularios que detallan los cargos factura por factura, anexos que como reconoció la autoridad de alzada, en la "Constancia de Notificación", que forma parte de la vista de cargo, se registró la entrega de la misma y de los Forms. 4005 antes señalados al administrador de la empresa contribuyente, quien firmó en conformidad, imprimiendo el sello de la Escuela Europea de Negocios, en consecuencia tanto la vista de cargo como la resolución determinativa cumplen a cabalidad con los requisitos exigidos por ley, razón por la cual no es posible sustentar una anulación con un análisis completamente superficial de la vista de cargo, la misma que contiene todos los requisitos exigidos por el art. 96 del Cód. Boliviano.

Realizando la transcripción de los arts. 36 de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113 en relación a la anulabilidad del acto y nulidad de procedimiento, concluyó manifestando que los actos administrativos emitidos alcanzaron su fin, habiendo sido debidamente notificados a efectos de poner a derecho al contribuyente para que pueda ejercer su derecho a la defensa, pues desde el inicio de la verificación y requerimiento de documentación, conoció el desarrollo del procedimiento, presentó descargos, surgiendo las observaciones de la valoración de los mismos, por consiguiente no ha existido vulneración alguna al debido proceso.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso-administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2195/2013 de 9 de diciembre, por consiguiente firme y subsistente la R.D. N° 17-000150-13 de 17 de mayo.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 12 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 138 a 144 vta., señalando que cumplió a cabalidad con la normativa tributaria, habiendo garantizado además el derecho al debido proceso del contribuyente.

Señaló que los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico impugnada por la administración tributaria, desvirtuó por completo los argumentos esgrimidos por la ahora demandante, señalando los vicios contenidos en la vista de cargo y resolución determinativa, a continuación transcribió párrafos de la fundamentación de la citada resolución jerárquica.

Asimismo, puntualizó que los requisitos que debe contener la vista de cargo se encuentran establecidos en el art. 96-I de la L. N° 2492, normativa concordante con el art. 18 de su reglamento, por otra parte, el art. 99-II señala los requisitos mínimos que debe contener la resolución determinativa; aduce que esa instancia jerárquica advirtió que en el proceso de verificación, el SIN elaboró el papel de trabajo denominado "F-4005 Análisis de las notas fiscales", que exponen el detalle de las facturas depuradas en los periodos mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, consignado el NIT, razón social, proveedor, N° de factura, fecha, autorización, total, descripción, resultados y conclusiones; especificando en este último campo los códigos de observación 2) Documentación de la Transacción realizada efectivamente (respaldo); 3) nota fiscal vinculada a la actividad gravada (no vinculada) y 4) Facturas que no cumplen aspectos formales (emitida a otro contribuyente); registrando un importe no válido de Bs 89.865,10; asimismo manifiesta que el papel de trabajo "F-4005 determinación del crédito fiscal observado periodos: 2008 Abril a diciembre; 2009 y 2010 enero a diciembre", expone por periodo fiscal el crédito observado, detallando el N° de Orden F-200, compras declaradas, compras depuradas códigos 1, 2, 3 y 4; con respecto al IUE evidenció la cédula de trabajo "F-4005 Determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas relacionado a la Depuración del Crédito Fiscal Enero a Diciembre de 2008, 2009 y 2010", expone las compras declaradas, compras depuradas con los códigos 1, 2, 3 y 4, crédito fiscal observado, la base imponible para el IUE (87%) y el IUE (25%); asimismo, compulsados los antecedentes ante el SIN, se tiene en la misma vista de cargo el detalle de las facturas depuradas correspondientes a la gestión 2008, expuestas en el papel de trabajo "F-4005 análisis de notas fiscales", no fueron incluidas como parte de su fundamentación, es decir, no se expuso el detalle de las facturas y sus observaciones, para cada una de ellas, tampoco existe evidencia de la notificación al sujeto pasivo del papel de trabajo análisis de notas fiscales, aspecto que tampoco ha sido aclarado por la Administración Tributaria en la demanda interpuesta, haciendo sólo observaciones generales.

Aclara que si bien la vista de cargo detalla los códigos de observación, sin embargo para la gestión 2008 resulta general para el origen de las obligaciones tributarias que el Fisco pretende a su favor, por otra parte, el papel de trabajo "F-4005 determinación del Impuesto sobre las utilidades de las empresas relacionado a la depuración del crédito fiscal enero a diciembre, gestiones 2008, 2009 y 2010", plasmado en la vista de cargo, no efectuó la liquidación del impuesto.

Sobre el argumento de la entidad demandante que el contribuyente tenía el derecho de libre acceso a las actuaciones, indica que la normativa tributaria expresa que la vista de cargo y la resolución determinativa deben contener los requisitos esenciales, las especificaciones sobre la deuda tributaria y los fundamentos de hecho, disposiciones que exigen de manera clara que en los procesos de determinación se debe exponer el origen de la deuda tributaria y no se puede obviar dicha normativa, por lo que al haber evidenciado que la vista de cargo no contiene los fundamentos de hechos, actos y datos relacionados con la falta de especificidad del origen del crédito fiscal observado y el detalle de las facturas de compras depuradas de la gestión 2008, el acto está viciado de nulidad, situación que incide en la resolución determinativa, por lo que se generó evidente vulneración del derecho a la defensa del contribuyente.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2195/2013 de 9 de diciembre.

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 130 a 133 vta., Flabio Eduardo Thaine Rocha en representación de la Escuela Europea de Negocios Alfonso x S.A. (EEN.S.A.) se apersonó al proceso y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por la AT, manifestó que GRACO Santa Cruz, basa su argumentación en el hecho de que además de haberse notificado la vista de cargo, también se notificaron los papeles de trabajo, sin embargo en ninguna parte de la demanda logra demostrar si es que también se notificó el detalle y análisis de las facturas y sus observaciones, elemento esencial que hace a la validez de la vista de cargo.

Agregó que la AGIT realizó un análisis exhaustivo de los antecedentes y la vista de cargo, conforme se evidencia en los numerales xviii) y xix) de la resolución jerárquica emitida, en consecuencia no corresponde calificar el trabajo de la Autoridad de Impugnación Tributaria como ligero o carente de análisis. Remarcó que el análisis realizado en el punto xxi) de la citada resolución establece los requisitos que debe contener entre otros la vista de cargo y la resolución determinativa, pretender suplir el deber que tiene la administración tributaria de dar a conocer los hechos, actos y datos que generan cargos en contra del contribuyente con el derecho que tiene al libre acceso a las actuaciones es un absurdo desde el punto de vista legal, argumentaciones como éstas demuestran la carencia de argumentos de derecho que puedan respaldar la posición de la administración tributaria.

Expresó que el fallo de la AGIT es totalmente congruente con todo el análisis realizado en cuanto a la ausencia de requisitos de la vista de cargo que vició de nulidad dicho acto, conforme se evidencia en el numeral xxii) de la resolución jerárquica.

Aclaró que la presentación de descargos e impugnación de los actos emitidos por la AT, de ninguna manera implica una convalidación de las faltas o ilegalidades realizadas en sus actuaciones, ya que si bien se presentaron descargos, se lo hizo únicamente respecto a los elementos conocidos y no respecto a los que no fueron notificados, aspecto que impidió el ejercicio del derecho a la defensa, siendo legal y correcta la resolución jerárquica emitida.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es aplicable tanto en el ámbito judicial como administrativo y se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento.

Por otra parte, la Constitución Política del Estado, en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L.O.J., que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentran: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada y 10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en la Constitución Política del Estado (art. 117 C.P.E.).

Que el art. 96 del Cód. Trib., dispone: "I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la AT o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado". "III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda".

Ahora bien, según el art. 18 del D.S. N° 27310 (RCTB), estos requisitos esenciales consisten en: número, fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de registro tributario, indicación del tributo, y cuando corresponda periodos fiscales, liquidación previa de la deuda tributaria, acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en caso de contravenciones, requerimiento a la presentación de descargos, firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

En ese orden, el art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente en materia tributaria, por mandato de los arts. 74 de la L. N° 2492 (CTB) y 201 de la L. N° 3092 (Título V de la L. N° 2492), establece que serán anulables los actos administrativos cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, a su vez el art. 55 del D.S. N° 27113 (RLPA) dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesiones al interés público.....".

En el caso de autos, revisado el contenido de la vista de cargo cursante a fs. 313 a 326 del anexo 2 de antecedentes administrativos, es evidente que si bien refleja el detalle de las facturas depuradas correspondiente a la gestión 2008, que fueron expuestas en el papel de trabajo F-4005 Análisis de notas fiscales, sin embargo la misma no expone las observaciones para cada una de ellas, careciendo en consecuencia de los datos y elementos que la fundamenten, lo que imposibilitó que el contribuyente pueda conocer los cargos que se le imputan, a fin de presentar los descargos pertinentes a los hechos que motivaron la depuración del crédito contenido en las notas fiscales, puesto que no tuvo conocimiento efectivo y oportuno de los datos, elementos y valoraciones que dan origen las obligaciones impositivas que se establecieron.

En ese sentido, es importante puntualizar que a fs. 327 del anexo 2, cursa la constancia de notificación a los representantes de la empresa contribuyente, con la vista de cargo, y con los F-4005 "Determinación de Crédito Fiscal Observado" y F-4005 "Determinación del impuesto sobre las utilidades de las empresas relacionado a la depuración del crédito fiscal enero a diciembre, gestiones 2008, 2009 y 2010", empero, no se evidencia que hayan sido notificados con el papel de trabajo F-4005 "Análisis de notas fiscales" de fs. 288 a 292 del citado anexo. Debe aclararse además que, la determinación por la gestión 2008 se realizó sobre base cierta, y por las gestiones 2009 y 2010 sobre base presunta, en atención a que el contribuyente no presentó documentación; y si bien la vista de cargo detalló los códigos de observación, lo hizo de manera general y no precisa, lo que ha ocasionado que el sujeto pasivo no pueda identificar con certeza las observaciones realizadas por la AT al crédito fiscal en la vista de cargo, y presentar sus descargos a dichas observaciones, aspecto que impidió el ejercicio al derecho a la defensa consagrado en el art. 115 de la C.P.E. y art. 68-6 y 10 de la L. N° 2492.

Del análisis precedente, se evidencia que la AGIT, al confirmar la resolución dealzada que anuló obrados con reposición de actuados hasta la vista de cargo inclusive, disponiendo que se proceda a la emisión de una nueva cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96-I de la L. N° 2492, realizó un análisis en la forma para comprobar la existencia o no de vicios en el acto emitido, corroborando que la vista de cargo no contiene los fundamentos de hecho, actos y datos relacionados a la especificidad del origen del crédito fiscal observado y el detalle de las facturas de compras depuradas de la gestión 2008, requisito que indudablemente vicia de nulidad dicho acto conforme a lo dispuesto por los arts. 96-III de la L. N° 2492 (CTB), 36 de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aspecto que como acertadamente determinó la autoridad jerárquica, incidió en la emisión de la resolución determinativa, habiendo ocasionado con dicha omisión que el contribuyente no pueda conocer de manera directa e indubitable los cargos determinados, lo cual ha generado la vulneración de su derecho a la defensa que colocó al sujeto pasivo en un verdadero estado de indefensión, al haberse incumplido en la emisión del acto administrativo con lo establecido por los arts. 96-I de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310 de su reglamento.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, se concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2195/2013 de 9 de diciembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción o aplicación inadecuada de la norma, correspondiendo desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 41 a 47 vta., interpuesta por la Gerencia de GRACO de Santa Cruz del SIN, por consiguiente firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2195/2013 de 9 de diciembre, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



425

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0127/2014 emitida el 27 de enero de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 77 a 79 vta., réplica de fs. 82 a 83 vta., dúplica de fs. 87, apersonamiento y contestación de fs. 120 a 122 vta., presentada por Carola Cronenbold de Guanella, en representación legal de AGROCENTRO S.A., en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria(AT) demandante señaló que en ejecución de la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00042 de 18 de junio de 2012, emitida con la finalidad de verificar el cumplimiento del contribuyente a las normas que rigen el impuesto al valor agregado (IVA) e Impuesto a las Transferencias (IT) de los periodos enero a diciembre de 2008, procedimiento en el que el 6 de marzo de 2013, se labraron dos Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56551 y 56551 por incumplimiento a lo establecido en el anexo A, punto 3.1 de la RND 10-0037-07. De igual manera, se labró el Acta 56510 por incumplimiento de la previsión contenida en el anexo A, punto 3.3 de la misma resolución.

Emitida la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00014/2013 y presentados los descargos correspondientes, la AT emitió la R.D. N° 17-00201-13, estableciendo las obligaciones impositivas del contribuyente.

Dicho acto administrativo tributario fue parcialmente revocado por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0767/2013, por lo que presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la AGIT, con la resolución impugnada en el presente proceso, con lo que revocó parcialmente la resolución de alzada, sin contenido legal y en forma contradictoria y lesiva que provoca agravios a los intereses del Estado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose en todos los aspectos determinados en la R.A. N° 23-000201-13 de 14 de junio de 2013, cuestionó las alegaciones contenidas en el punto IV.4 de la fundamentación jurídica de la resolución jerárquica y al efecto señaló que con argumentos fuera de contexto, la AGIT, pretende desconocer el art. 4-a) de la L. N° 843 al igual que los arts. 16 y 17 del Cód. Trib. Boliviano, porque en la revisión de antecedentes administrativos se puede verificar que el contribuyente no cumplió la normativa precitada, lo cual fue desconocido por la autoridad demandada.

Añadió que es evidente que la AGIT, en la argumentación de su resolución estableció que hubo incumplimiento del art. 4-a) de la L. N° 843, por lo que a confesión de parte relevo de prueba; sin embargo y no obstante, resulta inadmisibles la incongruencia de la alegación realizada en la misma resolución para validar la Fact. N° 5515, toda vez que realiza una vaga interpretación de lo normado por ley, pretendiendo fundamentar su resolución solo bajo el principio de verdad material, estableciendo que el contribuyente no habría omitido el pago de los tributos si no que cumplió su obligación de manera previa y que por tanto, no existió un perjuicio fiscal, olvidando que ante la verdad material también se encuentra la verdad formal y no obstante que los procesos en vía prejudicial se basan en la aplicación y búsqueda de la verdad material, también es cierto que la misma debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, toda vez que si ese enlace no se da y solamente las resoluciones se basaran en la verdad material de los hechos se estaría desconociendo lo que por ley se encuentra establecido y cuyo cumplimiento es obligatorio.

En ese mismo entendimiento, la pirámide de Kelsen, demuestra la aplicación de la norma en su relación a su importancia, la cual gráficamente demuestra que el primer lugar corresponde a la Constitución Política del Estado, luego la ley formal sobre la ley material, según el orden establecido, si bien los procedimientos administrativos buscan la verdad material, también es necesario que dicha verdad material se sujete a la verdad formal; es decir, que el contribuyente haya demostrado el cumplimiento de lo normado por ley (verdad formal) y que haya incurrido en error de alguna manera en su estricta aplicación y que de los hechos acontecidos (verdad material) se demuestre de manera indubitable que cumplió a cabalidad lo establecido por la ley. En ese entendido, el presente caso no se adecua a lo que en realidad busca el principio de verdad material toda vez que la resolución jerárquica al pretender valorar la Fact. N° 5515, que a pesar de demostrar de manera indubitable el incumplimiento del recurrente, se pretenda desconocer lo dispuesto por ley, incurriendo en violaciones a lo dispuesto por el art. 6 del CTB. Asimismo, vulneró flagrantemente el art. 4 de la L. N° 843.

A manera de conclusión señaló que, no es posible que la AGIT, pretenda revocar parcialmente el acto administrativo emitido por la AT en un proceso que cumplió todas las formalidades y los procedimientos aplicados que son completamente legales, por lo que la subjetiva apreciación como el de la aplicación de la verdad material alegada por la autoridad demandada, sin realizar una real valoración de la norma relativa, tampoco el de la aplicación de la L. N° 843, por tanto, es tendenciosa y lesiva a los intereses del Estado.

Toda la documentación presentada por el contribuyente fue analizada minuciosamente y evaluada como corresponde y forma parte del expediente, por lo que le corresponde apuntar las siguientes conclusiones:

1. Se ha demostrado respecto a la diferencia detectada, que el contribuyente con la finalidad de respaldar el ingreso no declarado presentó documentación afirmando que dicha diferencia emerge de ventas anticipadas, habiendo emitido la Nota Fiscal N° 5515 el 24 de diciembre de 2007 a la empresa ECOTERRA por semilla de maíz y que por el contrato suscrito, el producto no fue entregado en el momento de la facturación quedando pendiente la contabilización del ingreso y salida del almacén y el costo de venta.

2. Se tiene acreditada la entrega de productos en los periodos abril, mayo y noviembre de la gestión 2008, habiéndose constatado la entrega del bien en esos meses, surgiendo también la obligación de emitir la factura de venta en la fecha del producto en estricta aplicación del art. 4-a) de la L. N° 843.

3. Se probó que no es posible haber facturado por adelantado sus ventas por lo que ese hecho contradice el art. 4-a) de la L. N° 843 y la Norma de Contabilidad 1 reconocida y aprobada por la administración tributaria en el art. 36 de la R.A. N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 199.

4. Se ha confirmado que todas las entidades públicas se encuentran sometidas al art. 4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA); es decir, al principio de sometimiento pleno a la ley, no siendo preponderante el principio de verdad material.

5. Por último, no es posible pagar anticipadamente antes del perfeccionamiento del hecho imponible.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0127/2014 de 27 de enero y se confirme en todas sus partes la R.D. N° 17-00201-13 de 14 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 10 de julio de 2014, que cursa de fs. 77 a 79 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y los argumentos de la demanda, se sujetan a los mismos argumentos del recurso jerárquico, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Se tiene que aclarar que si bien en el presente caso existe el pago por adelantado, este aspecto no se puede equiparar a un acto equivalente a la transmisión de dominio, pues la cesión de derechos o de la propiedad de los bienes objeto del contrato aún no se encuentra materializada; es decir, que aun cuando el comprador hubiera cancelado el total del precio convenido no puede usar o disponer de los bienes, en este caso, de las semillas de maíz híbrido; por lo que ante el pago anticipado de la compra de bienes, el hecho generador del IVA no se configura y por lo tanto, será innecesaria la emisión de la factura, en ese sentido.

AGROCENTRO SA., el 24 de diciembre de 2007, emitió la Factura 5515, que describe el "Anticipo por venta de semillas de maíz de los híbridos DKB-350 y DK-834", operación que fue contabilizada en la misma fecha según Comprobante de Traspaso 393, con cargo a la cuenta de activo "11-01-02-001-003 Bco. Económico M/N Cta.Cte. 1041-240003" y con abono a la cuenta de pasivo "21-02-10-001-009 ECOTERRA Ltda. Anticipos" por el total del importe facturado; describiéndose como glosa: "ECOTERRA Ltda., Venta Anticipada 4.000 Bol. Sem. Maíz DKB-350 y 5.000 Bol. Sem. Maíz DK-834 para ser entregados en marzo y agosto de/2008, SG/Contrato y Factura # 5515 ADJ", es así que como consecuencia del contrato suscrito por la venta de semillas de maíz, AGROCENTRO SA, emitió las Notas de Remisión Nos. 892, 1474 y 1820, con fechas 30 de abril, 13 de mayo y 18 de noviembre de 2008, respectivamente, las que se encuentran debidamente respaldadas por los comprobantes contables, así como con la Fact. N° 5515; sin embargo, la entrega de productos, en aplicación del art. 4-a) de la L. N° 843, no se encuentra respaldada con la emisión de la factura de venta como observa la AT, es también evidente que el contribuyente AGROCENTRO SA., de forma anticipada emitió la factura por el total de la venta convenida con ECOTERRA Ltda. y cumplió con el pago de sus obligaciones impositivas: es decir, el FISCO percibió los impuestos IVA e IT de forma anticipada, razón por la que no existió perjuicio fiscal; no pudiendo, la AT pretender un doble cobro por un concepto por el cual, el contribuyente dio cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

Citó como doctrina tributaria la resolución STG-RJ/0179/2005 y concluyó señalando que AGROCENTRO no ocasionó ningún perjuicio fiscal a la AT ya que por las entregas de las semillas de maíz, realizó el pago de forma anticipada de los impuestos IVA e IT, conjuntamente a las ventas realizadas en el periodo fiscal diciembre/2007 por lo que no corresponde la emisión de facturas de venta por esas entregas ya que significaría un nuevo cobro de impuestos por un concepto que ya fue pagado.

II.1. Petitorio.

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

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 120 a 122 vta., la representante legal de la empresa AGROCENTRO S.A., se apersonó al proceso propugnó la resolución jerárquica, reiterando sus fundamentos.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se disponga el archivo de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En autos, la AT demandante controvierte la decisión de la AGIT de revocar parcialmente la resolución de alzada y modificar la deuda tributaria del IVA-DF (Débito Fiscal) e IT, en lo que corresponde a la Factura N° 5515 porque considera que se ha desconocido el art. 4-a) de la L. N° 843 al igual que los arts. 16 y 17 del Cód. Trib. Boliviano, porque en la revisión de antecedentes administrativos se puede verificar que el contribuyente no cumplió la normativa precitada y toda vez que la verdad material debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, toda vez que si ese enlace no se da y solamente las resoluciones se basaran en la verdad material de los hechos se estaría desconociendo lo que por ley se encuentra establecido y cuyo cumplimiento es obligatorio.

Agregó que se ha demostrado respecto a la diferencia detectada, que el contribuyente con la finalidad de respaldar el ingreso no declarado presentó documentación afirmando que emerge de ventas anticipadas, y que emitió la nota fiscal 5515 el 24 de diciembre de 2007 a la empresa ECOTERRA por semilla de maíz en cumplimiento del contrato suscrito, empero el producto no fue entregado en el momento de la facturación quedando pendiente la contabilización del ingreso y salida del almacén y el costo de venta. Que los productos fueron entregados en los periodos abril, mayo y noviembre de la gestión 2008, debiendo emitirse la factura de venta en la fecha del producto en estricta aplicación del art. 4-a) de la L. N° 843, motivo por el cual no es posible facturar por adelantado las ventas porque contradice la norma citada y la norma de contabilidad 1 reconocida y aprobada por la administración tributaria en el art. 36 de la R.A. N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, porque no es posible pagar antes del acaecimiento del hecho imponible.

Finalmente, que se ha confirmado que todas las entidades públicas se encuentran sometidas al art. 4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA); es decir, al principio de sometimiento pleno a la ley, no siendo preponderante el principio de verdad material.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada que se refiere exclusivamente a la venta anticipada de semillas facturada con nota fiscal 551, la revisión de antecedentes administrativos evidencia lo siguiente:

1. Que la AT ejecutó la Orden de Verificación N° 0011 OFE00042, de 18 de junio de 2012, con relación a las obligaciones tributarias del contribuyente AGROCENTRO S.A., respecto al IVA e IT de los períodos fiscales enero a diciembre 2008, recibiendo la documentación solicitada.

2. El 12 de marzo de 2013, la administración tributaria emitió el Informe SIN/GGSCZ/DF/FE/INF/0291/2013, el cual señala que se evidenció la existencia de ingresos no declarados al detectarse diferencias entre las ventas declaradas en los Formularios 200 (IV

3. A) y 400 (IT), Libros de Ventas IVA y las exportaciones realizadas, con los saldos expuestos en los estados financieros. Asimismo, estableció que el contribuyente declaró facturas de compras que no cumplen con los requisitos establecidos en la normativa legal por lo que fueron depuradas notas fiscales que no contaban con factura original; por no estar vinculadas a la actividad gravada; aquellas en las que la transacción no fue realizada efectivamente y notas fiscales que no cumplían aspectos formales.

4. El 12 de marzo de 2013, emitió la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00014/2013 en la que establece sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente por el IVA e IT de los períodos fiscales enero a diciembre 2008, en la suma de 1.110.195 UFV, equivalente a Bs 2.017.623, importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, contenidas en las tres actas por contravenciones tributarias que fueron emitidas en el curso del procedimiento de determinación (fs. 113-136 de antecedentes administrativos c. 1).

5. El 17 de mayo de 2013, AGROCENTRO SA., mediante memorial formuló y presentó descargos y, en relación a la Factura N° 5515, señaló que de buena fe incurrió en error al emitir la Fact. N° 5515, y pagar el IVA e IT, contra el pago anticipado de una venta convenida contractualmente de 9.000 bolsas de semilla de maíz a la empresa ECOTERRA Ltda., por un total de Bs 4.794.300., hecho que fue considerado por la AT como ingresos no declarados; sin embargo, no existía ningún ingreso no declarado en diciembre 2008.

6. Finalmente, la AT emitió la R.D. N° 17-00201-13 de 14 de junio de 2013, que resuelve determinar sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 1.045.619 UFV equivalente a Bs 1.924.273 por el IVA e IT de los períodos fiscales enero a diciembre 2008.

7. Planteado el recurso de alzada por el sujeto pasivo, la ARIT de Santa Cruz, revocó parcialmente la resolución determinativa, así consta en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0767/2013 de 21 de octubre, que en referencia a la citada Fact. N° 5515-que fue el único motivo de la impugnación del contribuyente-consideró que si bien la documentación del expediente administrativo no desvirtuaba la observación de la AT respecto al momento en que debió ser emitida, no era menos cierto que la recurrente respaldó la entrega de los bienes con la factura correspondiente, pero de forma anticipada, es decir, antes del perfeccionamiento del hecho imponible, lo cual permite concluir que la recurrente no omitió el pago de los tributos respecto a la transferencia de los productos observados, más al contrario, cumplió con su obligación de manera previa y por tanto, no correspondía la determinación efectuada por la AT por ese concepto, manteniendo el resto de las obligaciones determinadas.

8. Dicho acto administrativo tributario, dio origen al recurso jerárquico de la AT, emitiéndose la resolución impugnada en el proceso con la que la AGIT, aplicando igualmente el principio de verdad material, revocó parcialmente la resolución de alzada modificando el importe de la deuda tributaria, dando origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso concreto, el hecho que dio lugar al reparo formulado por la AT consiste en la emisión de la Fact. N° 5515 de 24 de diciembre de 2007 a favor de ECOTERRA LTDA., por un importe de 4.794.300, en cumplimiento del contrato suscrito por la empresa contribuyente y la compradora, para la venta de 4.000 bolsas (con 60.000 semillas de maíz del híbrido DKB-350) y 5.000 bolsas (con 60.000, semillas de maíz del híbrido DK-834), con entrega diferida en dos fracciones. En la fecha de suscripción del contrato fue adelantado un pago de \$us. 630.000, debiendo cancelarse el saldo contra entrega del último lote de semillas. Por la indicada suma entregada como anticipo se emitió la factura objeto de la presente controversia, sobre la cual, la AGIT sostiene que a pesar de no haberse perfeccionado el hecho tributario sí se pagó el impuesto correspondiente, correspondiendo dejar sin efecto el reparo por verdad material, decisión que controvierte la administración tributaria en su demanda porque considera que la verdad material se encuentra condicionada al cumplimiento de la verdad formal.

Ahora bien, teniendo presente que no existe controversia respecto al hecho relatado precedentemente, sino que la discusión versa sobre la aplicación del principio de verdad material, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

Sobre el nacimiento del hecho imponible, el art. 4-a) de la L. N° 843, prevé que en el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. En el caso en análisis, la empresa contribuyente-ahora tercero interesado en el proceso-emitió la Factura N° 5515 en el momento de la percepción del anticipo del precio entregado por la compradora y sin haber entregado el bien; sin embargo, declaró dicha factura y canceló el IVA y el IT en dicho periodo.

Es evidente también que los arts. 16 y 17 del CTB, prevén que el hecho generador como presupuesto de naturaleza jurídica y económica expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, ocurre en las situaciones de hecho desde el monto en que se completan o realizan las circunstancias materiales previstas por ley; sin embargo, en su aplicación debe considerarse que el art. 180-I de la C.P.E., establece como uno de los principios procesales rectores de la jurisdicción ordinaria. Se tiene presente también, que el art. 200-I del Cód. Trib. Boliviano, lo reconoce en el capítulo de las normas generales de los recursos administrativos y régimen probatorio. Finalmente, resulta necesario mencionar el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

A efecto de comprender el alcance del principio de verdad material en estudio, resulta necesario consultar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional, entidad que en Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, señaló que es “aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país...”.

Sobre el ámbito de aplicación de dicho principio en los procedimientos administrativos, la S.C. Plurinacional N° 1198/2014 de 10 de junio, señala lo siguiente: “... El principio de verdad material es uno de los principios que sustenta la jurisdicción ordinaria de acuerdo a lo previsto en el art. 180.I de la C.P.E., en relación al art. 179.I constitucional al señalar que la función judicial es única. En cumplimiento de dicho mandato constitucional, el principio de verdad material ha sido recogido por el legislador, rigiendo también para el procedimiento administrativo; así está establecido en el art. 4 inc. d) de la LPA: “Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”, por su parte el art. 62 inc. m) del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, establece entre las facultades y deberes de la Autoridad Administrativa: “Investigar la verdad material, ordenando medidas de prueba”. A su vez el art. 200 del CTB, refiriéndose a los principios que rigen para los recursos administrativos, establece que estos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la LPA a los siguientes: “1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo superintendente tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”.

La jurisprudencia constitucional refiriéndose al principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos a través de la S.C.P. N° 0510/2013 de 19 de abril, recogiendo el entendimiento de la S.C.N°0427/2010-R de 28 de junio, señaló: “Los principios fundamentales del ordenamiento jurídico administrativo boliviano, que integran el bloque de legalidad y hacen al orden público administrativo, establecen las bases para el desarrollo del procedimiento, orientados a la protección del bien de la colectividad, consagrados en nuestra legislación en el art. 4 de la LPA. En lo que se refiere a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: `es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento´. (ABELAZTURY, CILURZO, Curso de Procedimiento Administrativo Abeledo - Perrot, pág. 29).

El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deban tener la calidad de incontestables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión“(...

Se concluye entonces, que es errado el criterio de la administración tributaria demandante, que ante el hecho materialmente comprobado de haberse pagado anticipadamente el IVA e IT emergentes de la emisión de la Fact. N° 1551, pretende la aplicación de las normas ordinarias contenidas en el art. 4-a) de la L. N° 843 y 16 y 17 del CTB señalando que el contribuyente no cumplió la normativa precitada toda vez que la verdad material debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, criterio que no condice con las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional conforme a la glosa precedente, con entendimientos que son vinculantes, motivo por el cual, no es posible acoger favorablemente su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la AT y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0127/2014 emitida el 27 de enero de 2014 por la AGIT.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



426

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 52-53 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2012 de 2 de julio (fs. 4 a 34 y vta.), el memorial de contestación de fs. 140 a 147 y vta., la réplica de fs. 180 a 182, la dúplica de fs. 189 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en su condición de gerente general de la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud a la R.S. N° 01151 de 18 de julio de 2009 (fs. 1-2), se apersonó por memorial de fs. 52 a 63 y vta., manifestando que al amparo de los arts. 70 de la L. N° 2341, 125, parág. II del D.S. N° 27113, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., y 2 de la L. N° 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2012 de 2 de julio.

1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el 19 de octubre de 2011 se notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00860-11, emitida por la Gerencia Distrital II Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, donde se estableció a favor de la empresa la devolución impositiva por el IVA del periodo fiscal de octubre de 2009, de Bs 5.557.530 de un monto solicitado de Bs 10.220.344, evidenciándose una reducción que no corresponde en razón de que se aplicó erróneamente el 45% dispuesto en el art. 10 del D.S. N° 25465, así como la L. N° 3249, el D.S. N° 28656 y la Resolución Normativa de Directorio 010-00012-06, por otro lado se hizo un descuento porque supuestamente no se demostró el pago del 87% de las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1209, 1207, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225 y 227 emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Huanuni, Compañía Minera Colquiri SA y Minera Metalúrgica Boliviana, lo cual es falso ya que en los hechos se pagó el 87% de las mismas, sin embargo la administración tributaria realizó reducciones dentro de las sumas pagadas, por lo que se interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0183/2012 de 5 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00860-11, dejando sin efecto el reparo de Bs 4.662.814, conformado por Bs 3.086.325 por aplicación del 45% presuntos de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs5.037.-, por crédito fiscal no sujeto a tasa cero en el IVA y Bs 1.571.452, correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV's, declarando en consecuencia como importe total sujeto de la devolución el monto de Bs 10.220.344 por el periodo fiscal de 2009.

Señaló que la resolución de alzada fue emitida dentro las normas legales, sin embargo la administración tributaria interpuso recurso jerárquico el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2012, que revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs 5.037.-, por las Facturas Nos. 548, 549, 299 y 300 sujetas a beneficio tasa cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.568.969 por las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11 haciendo un total de Bs 1.574.006 como no sujeto a devolución y mantener firme lo establecido respecto a los gastos de realización conservando Bs10.220.344, conforme los fundamentos planteados y respaldo de las condiciones contratadas de los importes consignados, resultando importe sujeto a devolución de Bs 8.646.338 correspondiente al periodo fiscal de octubre de 2009, conforme a inc. a), parág. I, art. 212 de la L. N° 3092.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Gastos de realización.

Refirió que las Facturas de Exportación Nos. 334 y 335 emitidas a Industria Nacional de Plomo Indepp Ltda., y a proveedora Industrial Minera Andina SA, fueron realizadas por venta SPOT, pues según el Reglamento Interno de Ventas de la Empresa Metalúrgica Vinto, estas ventas están consideradas como esporádicas con tonelajes mínimos que solicita el cliente de conformidad a sus requerimientos, que por la fluctuación del precio son requeridas en tonelajes variables usualmente no periódicos, por lo que no se efectúa contrato como se especifica en las ventas por licitaciones y ventas directas.

Señaló que existen clientes esporádicos, que son considerados como pequeños, que compran una o dos veces al año, que no tienen representación directa en Bolivia, motivo por el que se les vende de manera directa para poder ir aperturando y consolidando mercados, ya que en el actual mundo del comercio exterior no se utiliza contrato para estas operaciones al no ser ventas frecuentes, únicamente se o efectúa una cotización con una condición de entrega pactada, ya sea CIF o FOB Arica, por lo que no debe aplicarse el art. 10 del D.S. N° 25465.

Indicó que adjunta la adenda al contrato VEX-10/07 y cuadro de entregas, respecto a las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 324 y 326, mismas que corresponden a China Minmetals Non Ferrous Metals Co. Ltda., y no a Tibchemcorp Mexicana, que fueron observadas por que el referido contrato no respaldaba la exportación dentro la vigencia del mismo.

Manifestó que la Factura Comercial de Exportación N° 330, emitida por Tibchemcorp Mexicana SA DE CV, fue observada porque cláusula séptima del contrato VEX-02/09, señala FOB Arica Chile y la factura y póliza de exportación establece FOB Iquique, siendo tal modificación.

Continuó señalando que con los fundamentos de alzada, desvirtúa las observaciones realizadas sobre las Facturas de Exportación Nos. 323, 325, 327, 328, 329, 331, 336 y 337, respecto a que las mismas detallan los gastos de realización únicamente hasta frontera, y que no reflejan el total de los gastos consignados en las condiciones de entrega. Siguió transcribiendo fragmentos de la resolución de alzada sobre el flete terrestre y seguro.

Prosiguió refiriendo que existe diferencia entre mineral y metal, lo cual debe distinguirse en los contratos de compra venta, tomando en cuenta el D.S. N° 25465, y que también debe considerarse la Circular N° 207/2006 de la Aduana Nacional de Bolivia con la Resolución de Directorio N° 01-014-06 de 3 de agosto de 2006, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 (Nuevo Sistema de Facturación), complementada por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-07 de 31 de octubre de 2007, el D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, así como también la prueba presentada en cumplimiento del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-004-03 de 11 de marzo de 2003, consistente en la DUE, facturas comercial, certificado de salida, boleta de pago de la regalía minera, formulario de declaración jurada del IVA, contrato de venta de estaño metálico donde especifica la condición de la entrega de estaño metálico.

I.2.2.- Indebida confirmación de depuración de notas fiscales de transporte

Expresó que, no corresponde que la resolución jerárquica revoque la de alzada en la parte referida a las facturas de transporte sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, puesto que se vulneró la normativa legal vigente correspondiente al reconocimiento del 13% del IVA, prevista en los arts. 8-a) y 11 de la L. N° 843, 24, num. 3 del D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, por cuanto las facturas por servicio de transporte observadas por la administración tributaria, tienen el crédito del IVA, toda vez que la L. N° 3249 estaba sujeta al cumplimiento de los requisitos del art. 3 del D.S. N° 28656 de 25 de marzo de 2006.

Refirió que las empresas que no cumplieron los requisitos señalados, se mantuvieron en el régimen general, que es el caso de las empresas que emitieron las facturas observadas: 548 y 549 del Proveedor Cooperativa Transporte San Cristóbal Oruro; y 299 y 300 del Proveedor Eduardo Chura Ramírez, consecuentemente emitieron notas con derecho a crédito fiscal, de las cuales se realizó la declaración jurada y pago de IVA en el periodo respectivo, hecho que fue evidenciado por la administración tributaria a través de las verificaciones cruzadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para la empresa Vinto, por lo que no corresponde que las mismas hayan sido observadas, debiendo disponerse la devolución del crédito fiscal de Bs 5.037.-, indebidamente reducido.

Señaló incumplimiento de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, puesto que no corresponde la observación de las facturas antes citadas en razón de que no se cumplió con la mencionada resolución normativa de directorio, la cual establece el.....

Señaló incumplimiento de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06 de 19 de abril de 2006, puesto que no corresponde la observación de las facturas antes citadas en razón de que no se cumplió con la mencionada resolución normativa de directorio, la cual establece el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen IVA tasa cero en el IVA, toda vez que en su art. 5, parágs. II, III y V, dispone que una vez realizadas las adecuaciones señaladas en los artículos anteriores, los sujetos pasivos o terceros responsables estarán habilitados para dosificar facturas sin derecho a crédito fiscal, las cuales deberán consignar claramente la leyenda "Sin derecho a crédito fiscal IVA", y podrán ser emitidas para respaldar los servicios de transporte internacional de carga por carretera, evidenciándose que las facturas que fueron presentadas ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dentro el término de prueba, se encuentran sin el rótulo de "Sin derecho a crédito fiscal IVA", por lo que son prueba de que sí tienen crédito fiscal.

I.2.3.- Facturas observadas por medios fehacientes de pago.

Indicó que no se reconoció la diferencia crédito fiscal dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado con medios fehacientes de pago, diferencias que fueron reclamadas en alzada, las cuales no responden a la verdad, ya que la instancia jerárquica realizó un análisis de las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11, que fueron presentadas en el proceso de verificación, exponiendo el registro detallado de los lotes que correspondía a los importes facturados y sus medios de pago, evidenciándose que las cifras coinciden con el 87% de los importes objetivamente facturados, porcentajes de los cuales se retuvo y empozó la regalía minera por la compra de concentrados a COMIBOL, no siendo el monto depurado de Bs 1.568.969, sino de Bs 1.257.647.549, conforme se demostró con los cuadros referidos en el recurso de alzada, pudiendo verificarse descuentos incorrectos dentro del 87% de los efectivamente pagados y demostrados que ascienden a un total de Bs 308.299.17 que están disgregados factura por factura, descuentos o depuraciones incorrectas que no fueron devueltos debido a la incorrecta valoración de los medios fehacientes de prueba de las retenciones por concepto de regalía minera.

Manifestó que las retenciones por concepto de regalía minera, se encuentran respaldadas con las liquidaciones adjuntas por los concentrados de estaño que se constituyen en medios fehacientes de pago, que por cierto fueron revisadas y confirmadas por la autoridad demandada, por lo que no correspondía respaldarlas con formularios que acrediten la retención y empoce, menos adjuntando la resolución administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, documentos que no fueron requeridos o incluidos en el formulario de requerimiento de la administración tributaria.

Agregó que la aplicación del art. 1 de la L. N° 3787, dispone la sustitución del título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777, y que no amerita adjuntarla para que se la tome en cuenta, por lo que del importe total facturado, la administración tributaria debió descontar la parte.....

Finalmente señaló que sobre las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11 emitidas por COMIBOL, Compañía Minera Colquiri y Minera Metalúrgica Bolivia, y Segundino Figueredo Herrera, interpone la presente demanda con los fundamentos de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0183/2012, puesto que no se tomó en cuenta que los proveedores

declararon el débito fiscal de las facturas observadas en el periodo respectivo, hecho que la administración tributaria evidenció en las verificaciones cruzadas efectuadas, lo que implica que generaron crédito fiscal para el comprador, en el presente caso para la Empresa Metalúrgica Vinto, debiendo reconocerse el total del crédito fiscal que generan las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1209, 1207, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225 y 227, correspondiendo dejar sin efecto el reparo de Bs 1.571.452.

Concluyó citando que corresponde la devolución del IVA por las exportaciones correspondientes a los gastos de realización, facturas de transporte internacional y facturas observadas por medios fehacientes de pago, en cumplimiento a la siguiente normativa legal: art. 125 de la L. N° 2492, L N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, arts. 8-a), y 11 de la L. N° 843, arts. 3, 10 y 24, num. 3 del D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 8 del D.S. N° 21530, art. 1 de la L. N° 3787, art. 21 del D.S. N° 29577, art. 3 del D.S. N° 28656 de 25 de marzo de 2006, art. 5, parágs. II, III y V de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06 de 19 de abril de 2006.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda contenciosa administrativa, y que consiguientemente se revoque la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ7RA 0183/2012.

II. De la contestación a la demanda.

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

Se dispuso asimismo, que se cite a la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 140 a 147 y vta., se tuvo apersonado a Ernesto Rufo Mariño Borquez en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Administrativa AGIT/0054/2013 de 8 de agosto (fs. 136 a 138) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Señaló que el procedimiento de devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, se encuentra en el art. 10 del D.S. N° 25465, y que el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 establece qué documentos deben presentarse obligatoriamente para solicitar la devolución de impuestos, siendo el sector minero que debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Indicó que se puede evidenciar que las facturas de exportación, no tienen contrato que respalde la condición pactada, lo que vulnera lo previsto por el art. 10 del D.S. N° 25465, no siendo suficiente por sí misma la factura comercial de exportación y otros documentos de soporte como menciona la empresa demandante, habiendo el exportador incumplido el art. 76 de la L. N° 2492, por lo que correspondía aplicar el 45% sobre el valor oficial de la cotización en aplicación del referido art. 10.

Manifestó que se evidenció que las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 324, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 334, 335, 336 y 337, consignan el valor bruto al que se le resta los gastos de realización por flete terrestre y seguro, de cuya diferencia se obtiene el valor Fob frontera que también se encuentra consignado en la DUE, a su vez de las facturas comerciales de exportación referidas, se conoce que la N° 323, fue emitida a nombre de Amalgamated Metal Corporation PLC, las Nos. 324 y 326 a China Minmetals Non-Ferrous Metals Co. Ltda., la N° 325 a Toyota Tsusho Corporation, la N° 327 a RJH Trading Limited, las Nos. 328, 329, 331, 336 y 337 a Glencore International AG, la N° 330 a Tibchemcorp Mexicana SA DE CV, la N° 334 a Industria Nacional de Plomo Indeppl Ltda., la N° 335 a Proveedora Industrial Minera Andina SA.

Continuó señalando que, se verificó que la Empresa Metalúrgica Vinto, en el proceso de verificación presentó el Reporte "Ventas por exportación octubre 2009", en el cual consigna para las facturas Nos. 324, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 334, 335, 336 y 337 los contratos VEX-07/08, VEX-10/07, VEX-06/08, VEX-05/08, VEX-02/09, VEX-06/09, VEX-08, y para las Facturas Nos. 334 y 335 señala "sin contrato", advirtiéndose Internacional AG, el contrato VEX-02/09 de 21 de enero de 2009 con Tibchemcorp Mexicanas SA DE CV, el contrato VEX-08/09 de 20 de octubre de 2008 con Glencore Internacional AG.

Que se constató que las Facturas de Exportación Nos. 334 y 335, no tienen contratos que respalden las condiciones pactadas con dichas empresas, tal como la propia empresa demandante consigna en el Reporte "Ventas por exportación octubre 2009", resultando evidente el incumplimiento a la presentación de estos documentos, hecho que vulnera lo previsto en el art. 10 del D.S. N° 25465, que dispone que los gastos de realización consignados en la DUE, deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, consiguientemente, al haber el exportador incumplido el art. 76 de la L. N° 2492, corresponde aplicar el 45% sobre el valor de la cotización en aplicación del referido art. 10.

Refirió que sobre las Facturas de Exportación Nos. 324 y 326 emitidas a Tibchemcorp Mexicana, cuyo respaldo es el contrato Vex-10/07, suscrito el 21 de septiembre de 2007, de la revisión del mismo, se advierte que en la cláusula cuarta (plazo), señala que el contrato tendrá vigencia de un año (12 meses), comenzando en el mes en el que el primer embarque haya sido efectuado, por lo que se tiene que el año se cumplió aproximadamente en septiembre de 2008, aspecto que determina que no cubre el periodo de octubre de 2009, por otra parte no se

evidencia mayor documentación que permita establecer con certeza cuando fue el primer embarque para considerar su validez, correspondiendo la deducción del 45% por gastos de realización de conformidad al art. 10 del D.S. N° 25465.

Que sobre la Factura de Exportación N° 330, cuyo respaldo es el contrato VEX-02/09, de la revisión del mismo, se advierte que en la cláusula séptima (de la entrega), señala FOB Arica Chile, sin embargo en la factura comercial de exportación, póliza de exportación establece como puerto de embarque IQUIQUE, por lo que corresponde la deducción del 45% por gastos de realización de conformidad al art. 10 del D.S. N° 25465.

Expresó que sobre las Facturas de Exportación Nos. 323, 325, 327, 328, 329, 331, 336 y 337, se observa que cuentan con los contratos respectivos, y que al contar con la documentación de respaldo de las condiciones contractuales, como ser los manifiestos internacionales de carga declaración de tránsito aduanero por transportados, que especifican el peso de la mercadería transportada que coincide con el que consignan las facturas de los transportistas y notas fiscales de las empresas de transporte nacional e internacional, el cálculo será el efectuado de acuerdo a lo previsto en la primera parte del art. 10 del D.S. N° 25465, evidenciándose que el sujeto pasivo no sustentó ni respaldó adecuadamente las Facturas de Exportación Nos. 334 y 335 con las condiciones contratadas por el comprador del mineral, por lo que la administración tributaria aplicó correctamente la presunción del 45% del valor oficial de cotización establecida en el art. 10 del D.S. N° 25465.....

a lo previsto en la primera parte del art. 10 del D.S. N° 25465, evidenciándose que el sujeto pasivo no sustentó ni respaldó adecuadamente las Facturas de Exportación Nos. 334 y 335 con las condiciones contratadas por el comprador del mineral, por lo que la administración tributaria aplicó correctamente la presunción del 45% del valor oficial de cotización establecida en el art. 10 del D.S. N° 25465.

Refirió que sobre las facturas sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, de la revisión de antecedentes se tiene que la administración tributaria con el fin de respaldar sus observaciones, elaboró el papel de trabajo "Depuración de crédito fiscal", con el objetivo de determinar si las facturas de compras cumplen con todos los requisitos legales establecidos para generar el crédito fiscal IVA, sobre la base del libro y las facturas de compras, observando que son 4 las facturas emitidas por el servicio de transporte correspondiente a transporte internacional con aplicación de tasa cero al IVA: Nos. 548, 549, 299 y 300, por un importe total de Bs 38.747.-, del cual emerge el crédito fiscal de Bs 5.037.- Prosiguió indicando que del detalle consignado en las órdenes especiales de pago de las Facturas Nos. 548 y 549 emitidas por Coop. Trans. San Cristóbal Oruro Ltda., del concepto de las Facturas Nos, 299 y 300 emitidas por EDDYS Transporte de Carga Nacional e Internacional de Eduardo Chura Ramírez, se evidencia que éstas corresponden al servicio de transporte de estaño metálico en lingotes desde Oruro hasta Arica Chile, el cual se enmarca en la definición dispuesta en el inc. b) del art. 2 del D.S. N° 28656, puesto que el servicio de transporte se inicia en Bolivia y su destino final es Arica Chile, por lo que el servicio prestado por las empresas de transporte estuvo sujeto a lo dispuesto en la L. N° 3249 Régimen Tasa Cero, siendo la observación de la administración tributaria a las citadas facturas correcta.

Indicó que la L. N° 3249 es imperativa cuando establece el Régimen Tasa Cero para el servicio de transporte internacional por carretera y dispone su aplicación a partir del primer día hábil de 2006, por lo que independientemente del registro de los transportistas en el padrón de contribuyentes o de la habilitación de notas fiscales sin derecho a crédito fiscal, el tratamiento fiscal para el transporte internacional entró en vigencia a partir de la fecha indicada y conforme al art. 3 de la L. N° 2492, su aplicación era obligatoria, además en ese mismo sentido la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-06, estableció que por efecto del Régimen Tasa Cero, las facturas emitidas a partir del 3 de enero de 2006, no son válidas para el crédito fiscal.

Señaló que respecto a la fundamentación de la resolución de alzada, en relación a que la administración tributaria debió hacer uso de las facultades conferidas por los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, verificando si los proveedores del servicio de transporte efectuaron la declaración y el pago correspondiente, en virtud al art. 76 de la L. N° 2492, el contribuyente debió adjuntar prueba que demuestre sus pretensiones, siendo evidente que las Facturas Nos. 548, 549, 299 y 300 fueron emitidas por servicios de transporte internacional, los cuales por disposición de la L. N° 3249 y el D.S. N° 28656, setodas las facturas de compras con importes mayores a 50.000 UFV's, teniendo como resultado de la verificación, el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/ 176/2011 en el que observa el crédito fiscal por: 1) Depuración de crédito fiscal tasa cero; y 2) Verificación de compras medios fehacientes de pago, debido a que se evidenció que los montos facturados no son pagados en su totalidad, observando el crédito fiscal de Bs 1.576.489, hecho que fue comunicado al exportador mediante la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00860-11 de 14 de octubre de 2011, que establece para el periodo de octubre de 2009, el importe a devolver por IVA de Bs 5.557.489 y el importe no sujeto a devolución de Bs 1.576.489.-

Que según el papel de trabajo verificación de compras medios fehacientes de pago, se evidencia que la administración tributaria observó las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11 depurando un crédito fiscal total de Bs 1.571.451 siendo emitidas por la Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Huanuni, la Compañía Minera Colquiri SA, Empresa Minera Metalúrgica Boliviana y Segundino Figueredo, debido a que no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pagos, por lo que la administración tributaria observó solo una parte de cada una de las facturas, debiendo señalar que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la administración tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, enero, al haber verificado la compra venta de mineral y su pago por lotes, observó solo una parte de las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11 debido a que solo evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que le fueron presentados e identificados, situación aceptada por la empresa demandante al indicar que los medios de pago no respaldan el total de la compra.

A continuación refirió que sobre la Factura N° 354, se verificó conforme los comprobantes de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas, Banco Central de Bolivia (fs. 605, 607, 635 y 637 de los antecedentes administrativos, cuerpo 4), el pago de \$us. 2.867.593.05 equivalentes a Bs 20.273.882.86 por la Nota Fiscal N° 354, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 3.888.857.39, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 505.551.43.

Que respecto las Facturas Nos. 355 y 356, de los pagos realizados conforme a los comprobantes de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas, Banco Central de Bolivia, cuadros demostrativos de cancelación parcial presentados por el contribuyente, Liquidaciones Finales EMV-C-1436/2009 y EMV-C-1480/2009 y detalle "Determinación del importe efectivamente pagado", se advierte que la empresa demandante consignó para descargo y los pagos, el importe cancelado por manipuleo de concentrados por un total de \$us. 5.362.42, no obstante estos pagos solo cuentan con recibos sin valor fiscal, mismos que no pueden ser considerados como descargo de los pagos efectuados, en tal sentido el importe efectivamente cancelado es el que determinó la administración tributaria, en el monto de Bs 6.292.209.65 por ambas facturas, de donde se tiene un crédito fiscal depurado de Bs 408.994 por factura observada.

Presentados por el contribuyente, Liquidaciones Finales EMV-C- 1436/2009 y EMV-C-1480/2009 y detalle "Determinación del importe efectivamente pagado", se advierte que la empresa demandante consignó para descargo y los pagos, el importe cancelado por manipuleo de concentrados por un total de \$us. 5.362.42, no obstante estos pagos solo cuentan con recibos sin valor fiscal, mismos que no pueden ser considerados como descargo de los pagos efectuados, en tal sentido el importe efectivamente cancelado es el que determinó la administración tributaria, en el monto de Bs 6.292.209.65 por ambas facturas, de donde se tiene un crédito fiscal depurado de Bs.408.994 por factura observada.

Manifestó que con referencia a la Factura N° 1207, se verificó conforme a los comprobantes de Bancos y Movimiento de Cuentas, Banco Central de Bolivia, detalle de saldos a pagar conforme el reporte "Determinación del importe de la Factura N° 1207", y "Detalle de liquidaciones finales correspondientes a entregas realizadas en septiembre de 2009", el pago efectivo de \$us. 30.359.05, siendo que la administración tributaria consideró como importe pagado \$us. 32.772.61 (superior al verificado), por consiguiente la diferencia sin respaldo por medios fehacientes de prueba es de Bs 15.008.55, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 1.951.-

Indicó que sobre la Factura N° 1209, se verificó conforme a los comprobantes de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas, Banco Central de Bolivia (fs. 888, 890, 899, 901, 912 y 914 de antecedentes administrativos, cuerpo 5), el pago de \$us. 711.043.43 equivalentes a Bs 5.027.077.05 por la Nota Fiscal N° 1209, siendo la diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 973.052.87, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 126.497.-

Respecto a la Factura N° 220, indicó que se verificó en el comprobante de Banco Bolivianos y Estado de Cuenta Corriente, Banco de Crédito BCP y liquidaciones provisional y final, el pago de Bs 471.549.78 por la Nota Fiscal N° 220, por consiguiente la diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago es de Bs 99.007.28, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 12.871.-

Señaló que respecto a la Factura N° 219, se verificó en los comprobantes de Banco Bolivianos y Estado de Cuenta Corriente, Banco de Crédito BCP (fs. 946, 950, 951 y 955 de los antecedentes administrativos, cuerpo 5), y liquidaciones provisional y final (fs. 936 y 941 de antecedentes administrativos, cuerpo 5), el pago de Bs 395.871.53 por la Nota Fiscal N° 219, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 83.218.39, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 10.818.-

Expresó que respecto a la Factura N° 218, se verificó en los comprobantes de Banco Bolivianos y Estado de Cuenta Corriente, Banco de Crédito BCP (fs. 959, 963, 964 y 968 de antecedentes administrativos, cuerpo 5), y liquidaciones provisional y final (fs. 962 y 967 de antecedentes administrativos, cuerpo 5), el pago de Bs 328.725.90 por la Nota Fiscal N° 218, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 68.914.73, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 8.959.....

administrativos, cuerpo 5), el pago de Bs 706.630.03 por la Nota Fiscal N° 222, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 148.815.30 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 19.346.-

Que sobre la Factura N° 224, se verificó en los comprobantes de Banco Bolivianos y Estado de Cuenta Corriente, Banco de Crédito BCP (fs. 998, 1002, 1003 y 1007 de antecedentes administrativos, cuerpo 5), y liquidaciones provisional y final (fs. 1000 y 1005 de antecedentes administrativos, cuerpos 5 y 6), y liquidaciones provisional y final (fs. 1000 y 1005 de antecedentes administrativos, cuerpos 5 y 6), el pago de Bs 537.998.69 por la Nota Fiscal N° 224, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 113.144.35 cuyo crédito fiscal asciende a Bs.14.709.-

Prosiguió señalando que respecto a la Factura N° 227, se verificó en los comprobantes de Banco Bolivianos y Estado de Cuenta Corriente, Banco de Crédito BCP (fs. 1011, 1015, 1016 y 1020 de antecedentes administrativos, cuerpo 6), y liquidaciones provisional y final (fs. 1013 y 1018 de antecedentes administrativos, cuerpo 6), el pago de Bs 564.271.89 por la Nota Fiscal N° 227, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 118.501.77, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 15.405.-

Agregó que sobre la Factura N° 225, se verificó en los comprobantes de Banco Bolivianos y Estado de Cuenta Corriente, Banco de Crédito BCP (fs. 1024, 1028, 1029 y 1033 de antecedentes administrativos, cuerpo 6), y liquidaciones provisional y final (fs. 1026 y 1031 de antecedentes administrativos, cuerpo 6), el pago de Bs 533.932.04 por la Nota Fiscal N° 225, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 112.665.63, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 14.647.-

Finalmente, respecto a la Factura N° 11, indicó que dicho pago se encuentra registrado en el comprobante de facturas bolivianos, en el que se evidenció que se considera como un pago de la factura el importe de Bs 8.229.20 que corresponde a la cuenta depósitos en garantía M.N., importe observado por la administración tributaria por no considerarse como medio fehaciente de pago, cuyo crédito fiscal depurado alcanza Bs 1.070.-, habiéndose verificado conforme al comprobante de facturas bolivianos (fs. 1081 de antecedentes administrativos, cuerpo 6), el pago de Bs 109.330.80 por la Nota Fiscal N° 11 y que la empresa demandante consideró como pago de la Factura N° 11 el depósito en garantía M.N. de Bs 8.229.20 a su proveedor Segundino Figueredo Herrera, siendo que no correspondía, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 8.229.20, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 1.070.-

Concluyó que correspondió la depuración de crédito fiscal de Bs 5.037.-, por las Facturas Nos. 548, 549, 299 y 300 sujetas al beneficio tasa cero, así como también la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.568.969 por las

Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11, haciendo un total de Bs 1.574.006 como no sujeto a devolución y mantener firme lo establecido respecto a los gastos de realización Bs 8.229.20 a su proveedor Segundino Figueredo Herrera, siendo que no correspondía, existiendo una diferencia sin respaldo por medios fehacientes de pago de Bs 8.229.20, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 1.070.-

Concluyó que correspondió la depuración de crédito fiscal de Bs 5.037.-, por las Facturas Nos. 548, 549, 299 y 300 sujetas al beneficio tasa cero, así como también la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.568.969 por las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11, haciendo un total de Bs 1.574.006 como no sujeto a devolución y mantener firme lo establecido respecto a los gastos de realización conservando la base de Bs 10.220.344, conforme los fundamentos planteados, correspondiendo la devolución del importe de Bs 8.646.338 por el periodo fiscal de octubre de 2009.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2012 de 2 de julio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la empresa demandante presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 180 a 182, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 183, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 189 y vta., en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 207, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que sorteado el presente proceso el 12 de enero de 2017, se emitió la Resolución N° 85/2017 de 15 de febrero (fs. 210 y vta.), la cual ordenó que por secretaría de Sala Plena se oficie a la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, para que a tercero día y bajo conminatoria de ley, remitan los antecedentes administrativos que dieron lugar a la emisión de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00860-11 de 14 de octubre de 2011 y consecuentemente a la resolución impugnada; así como también que se suspenda el plazo del sorteo para la resolución hasta que se remitan dichos antecedentes. Posteriormente la administración tributaria remitió los antecedentes a través de memorial de 10 de mayo de 2017, reanudándose el plazo para dictar la presente sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

III.1.- Que el 2 de junio de 2011, la administración tributaria notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación CEDEIM N° 00100VE00121 (fs. 2 del Anexo 1), cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo de octubre de 2009, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, asimismo se notificó el Requerimiento F:4003 N° 104627 (fs. 6 del Anexo 1), en el cual se solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo del Débito y Crédito Fiscal, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de Auditoría de la gestión 2009, Libros de Contabilidad (Diario y Mayor), Kardex, Inventarios, Registro Único de Exportador RUE, Registro de FUNDEMPRESA, Facturas Comerciales de Exportación, Formularios de solicitud CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación DUE's, documentos de respaldo a las Exportaciones, Medios fehacientes de pago de las facturas mayores a 50.000 UFV, Contratos suscritos con sus clientes.

III.2.- Que el 9 de junio de 2011, la Empresa Metalúrgica Vinto, según Acta de Entrega y Devolución de documentos N° 03833 (fs. 8 del Anexo 1), presentó ante la administración tributaria las declaraciones juradas Forms. 210 y 400 del periodo de octubre de 2009, Libro de Ventas y Compras IVA, facturas de ventas, facturas de compras, Estados Financieros de la gestión 2009, Registro Único de Exportador vigente, Formularios de Solicitud de CEDEIM's, Declaraciones Únicas de Exportación, documentos de respaldo, Contratos, Inventario, Libros de Contabilidad, Comprobantes de Ingreso y Egreso, Medios Fehacientes de Pago.

III.3.- Que el 13 de octubre de 2011, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/ 176/2011 (fs. 1160 a 1163 del Anexo 6), en el que se estableció que no existe coincidencia entre los gastos de realización que detallan las facturas de exportación y los respaldos presentados por el contribuyente, y que las condiciones de entrega por el comprador de mineral presume que estos son del 45% como establece el art. 10 del D.S. N° 25465. Que se realizó el cruce de facturas de los proveedores y su vinculación con la actividad exportadora, alcance que abarcó un 99,98 %, observando el crédito fiscal de Bs 1.576.489, señala que existen notas fiscales por tasa cero IVA al servicio de transporte internacional cuyo crédito fiscal depurado es de exportación, documentos de respaldo, contratos, inventario, libros de contabilidad, comprobantes de ingreso y egreso, medios fehacientes de pago.

III.3.- Que el 13 de octubre de 2011, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDO/DF/VE/INF/176/2011 (fs. 1160 a 1163 del Anexo 6), en el que se estableció que no existe coincidencia entre los gastos de realización que detallan las facturas de exportación y los

respaldos presentados por el contribuyente, y que las condiciones de entrega por el comprador de mineral presume que estos son del 45% como establece el art. 10 del D.S. N° 25465. Que se realizó el cruce de facturas de los proveedores y su vinculación con la actividad exportadora, alcance que abarcó un 99,98 %, observando el crédito fiscal de Bs 1.576.489, señala que existen notas fiscales por tasa cero IVA al servicio de transporte internacional cuyo crédito fiscal depurado es de Bs 5.037.-, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 en conformidad a la verificación de los medios de pago, que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras, cuyo importe depurado alcanza a Bs 1.571.452, concluyendo que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs 5.557.530 por IVA del periodo de octubre de 2009.

III.4.- Que el 17 de octubre de 2011, la administración tributaria notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00860-11 de 14 de octubre de 2011 (fs. 1168 a 1171 del Anexo 6), que estableció como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 1.576.489, producto de la depuración de crédito fiscal.

III.5.- Que contra dicha resolución administrativa, la Empresa Metalúrgica Vinto mediante memorial de 4 de noviembre de 2011 interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0183/2012 de 5 de marzo (fs. 1172 a 1180 del Anexo 6), la cual revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00860-11.

III.8.- Ante la resolución de alzada, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0451/2012 de 2 de julio (fs. 1181 a 1211 de los Anexos 6 y 7), misma que revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida al crédito fiscal observado, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs 5.037.-, por las Facturas Nos. 548, 549, 299 y 300 sujetas al beneficio tasa cero, así como la depuración de crédito fiscal parcial por medios fehacientes de pago por el importe total de Bs 1.568.969 por las Facturas Nos. 354, 355, 356, 1207, 1209, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 227 y 11, haciendo un total de Bs 1.574.006 como monto no sujeto a devolución.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al.....

Identificados los puntos controvertidos, previamente es necesario indicar qué se entiende por devolución de impuestos mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), correspondiendo citar el art. 12 de la L. N° 1489 de abril de 1993 Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones que señala: "Los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, dentro de las practicas admitidas en el comercio exterior, basados en el principio de neutralidad impositiva". A su vez el art. 13 de la misma ley establece: "Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del art. 11 de la L. N° 843".

Por otra parte el art. 8 de la L. N° 843 señala que: "Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen", por su parte el art. 11 de la misma ley menciona dice: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único fin se consideraran como sujetos a gravamen".

Así, de esta normativa sobre devolución de impuestos mediante CEDEIM, se tiene que los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de los impuestos sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, siendo el encargado de esta devolución el Estado, que devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, siendo el sentido de esta norma la devolución de impuestos sobre insumos y bienes incorporados en el costo de las mercaderías exportadas.

En conclusión, el art. 8 de la L. N° 843 determina qué crédito fiscal resulta computable cuando las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; asimismo, el art. 11 estipula que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados con destino a operaciones de exportación, debiendo tener en cuenta que uno de los fines formales de la normativa que se citó, es delimitar las condiciones para la devolución de CEDEIM al sector exportador, fijando como requisitos esenciales que el crédito fiscal acreedor a la devolución impositiva cumpla con los requisitos de que esté incorporado en el costo de las mercancías exportadas, siendo el sentido de esta norma la devolución de impuestos sobre insumos y bienes incorporados en el costo de las mercaderías exportadas.

En conclusión, el art. 8 de la L. N° 843 determina qué crédito fiscal resulta computable cuando las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; asimismo, el art. 11 estipula que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados con destino a operaciones de exportación, debiendo tener en cuenta que uno de los fines formales de la normativa que se citó, es delimitar las condiciones para la devolución de CEDEIM

al sector exportador, fijando como requisitos esenciales que el crédito fiscal acreedor a la devolución impositiva cumpla con los requisitos de que esté relacionado a insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación.

Bajo esa normativa, de la revisión de la demanda, se advierte que la empresa demandante reclama la depuración de facturas por gastos de realización y por medios fehacientes de pago (facturas 50.000 UFV's), correspondiendo resolver cada punto por separado.

1) Respecto a las facturas por gastos de realización, se tiene que el art. 10 del D.S. N° 25465 dispone: "La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar éstos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deberán estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal", por su lado el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 establece qué procedimiento se debe seguir para la solicitud de devolución impositiva, dentro del cual es necesario la presentación de la declaración única de exportación, factura del exportador, certificado de salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, pólizas de importación, formulario de declaración jurada del IVA, y que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal.

Sobre las Facturas de Exportación Nos. 334 y 335 (fs. 177 y 184 del Anexo 1), emitidas a Industria Nacional de Plomo Indepp Ltda., y a la Proveedora Industrial Minera Andina SA, respectivamente, se advierte según el reporte de ventas por exportación octubre 2009 (fs. 78 del Anexo 1), que las mismas no cuentan con contrato de respaldo, lo que deriva en el incumplimiento del art. 10 del D.S. N° 25465, que sobre la Factura N° 330 (fs. 159 del Anexo 1) emitida a Tibchemcorp Mexicana SA de CV, respaldada por el Contrato VEX-02/09 de 21 de enero de 2009 (fs. 62 a 69 del Anexo 1), se tiene que la cláusula séptima de dicho contrato señala FOB Arica-Chile, empero la nota fiscal citada señala como Puerto de Embarque Iquique, aspecto que evidencia que no existe una determinación correcta de los detalles de los gastos de realización, correspondiendo en consecuencia depurar la factura referida y aplicar el 45% por gastos de realización, confirmado el criterio emitido por la autoridad demandada.

Respecto al reclamo de las Facturas de Exportación Nos. 323, 325, 327, 328, 329, 331, 336 y 337, se tiene que la empresa demandante simplemente refirió que con los fundamentos de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0183/2012 habría desvirtuado las observaciones que realizó la administración tributaria sobre dichas notas fiscales, limitándose a transcribir fragmentos de la resolución de alzada, situación que imposibilita que este Tribunal Supremo de Justicia realice el control de legalidad respectivo sobre este reclamo, mismo que no cuenta con la carga argumentativa necesaria, carencia que no puede ser suplida en esta instancia, debiendo la empresa demandante haber realizado un reclamo claro, concreto y específico, señalando los agravios que considera le causan perjuicio, aspecto que no fue cumplido por la Empresa Metalúrgica Vinto, consiguientemente no corresponde emitir criterio alguno sobre las citadas notas fiscales.

2) Con relación a las facturas Nos. 548, 549, 299 y 300, mismas que a criterio de la empresa demandante generarían crédito fiscal, se tiene que el artículo único de la L. N° 3249 de 1 de diciembre de 2005, dispone: "A partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación de la presente ley, el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del Crédito Fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios", sobre este punto, resulta necesario considerar primero, que por disposición de esta ley, se estableció un régimen de tasa cero al IVA para el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera que entró en vigencia a partir del primer día hábil de enero de 2006, el cual, a tenor del art. 4 del D.S. N° 28656, implica que en la facturación por el transporte internacional de carga por carretera debe facturarse con IVA tasa cero, por tanto, el indicado impuesto no repercute sobre el precio consignado en la factura.

El D.S. N° 28656 tiene por objeto establecer los procedimientos de aplicación para la ley arriba mencionada, definiendo en su art. 2 el transporte internacional de carga por carretera, y en su art. 3 estableciendo los requisitos que deben cumplir las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, para hacerse acreedores al tratamiento definido por la L. N° 3249.

...considerar primero, que por disposición de esta ley, se estableció un régimen de tasa cero al IVA para el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera que entró en vigencia a partir del primer día hábil de enero de 2006, el cual, a tenor del art. 4 del D.S. N° 28656, implica que en la facturación por el transporte internacional de carga por carretera debe facturarse con IVA tasa cero, por tanto, el indicado impuesto no repercute sobre el precio consignado en la factura.

El D.S. N° 28656 tiene por objeto establecer los procedimientos de aplicación para la ley arriba mencionada, definiendo en su art. 2 el transporte internacional de carga por carretera, y en su art. 3 estableciendo los requisitos que deben cumplir las empresas bolivianas que prestan servicio de transporte internacional de carga por carretera, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, para hacerse acreedores al tratamiento definido por la L. N° 3249.

En ese sentido la Resolución Normativa de Directorio N° 010-00012-06 de 19 de abril de 2006, determinó el procedimiento operativo y los mecanismos de control administrativos para la aplicación del régimen tasa cero en el IVA, disponiendo en su art. 3 que el servicio de transporte internacional de carga por carretera sujeto al beneficio fiscal, es aquél originado en el país con destino final en el exterior o aquél originado en el exterior con destino final en el país, sin perjuicio del lugar en el que se realice la contratación o pago.

Bajo tales consideraciones, de la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que las Facturas Nos. 548 y 549 (fs. 587 y 589 del Anexo 3), fueron emitidas por Coop. Trans San Cristóbal Oruro Ltda., y los Nos. 299 y 300 por EDDYS Transporte de Carga Nacional e

Internacional de Eduardo Chura Ramírez, todas correspondientes a servicios de transporte de estaño metálico en lingotes desde Oruro hasta Arica Chile, advirtiéndose que el servicio de transporte señalado se adecua a la disposición del art. 2 del D.S. N° 28656, teniendo como inicio del servicio Bolivia y como destino Chile, por lo que es completamente aplicable lo establecido en la L. N° 3249 respecto al régimen de tasa cero en el IVA, consecuentemente las notas fiscales referidas no son válidas o no generan crédito fiscal, criterio que correctamente fue aplicado por la administración tributaria y por la autoridad demandada, las cuales indicaron que la aplicación de la L. N° 3249 conforme el art. 3 de la L. N° 2492, es obligatoria, concluyéndose entonces que estas facturas no son válidas para el crédito fiscal sujeto a devolución, por lo que se confirma la depuración de dichas facturas.

3) Finalmente sobre la problemática de las notas fiscales que no contarían con los medios fehacientes de pago, se hace preciso en primer lugar referir a lo que debe entenderse por tal, debiendo traer a colación la normativa contenida en el art. 37 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, modificada por el art. 12 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, vigente en ese entonces, que disponía: "(medios fehacientes de pago). Cuando se solicite devolución impositiva, las.....no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.

11. Cumplir las obligaciones establecidas en este código, leyes tributarias especiales y las que defina la administración tributaria con carácter general".

Art. 76 (Carga de la prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria".

Con esta normativa señalada, se puede establecer claramente cuales son documentos que debe poseer una empresa, así como también, si bien no se tiene expresada una definición concreta de lo que debe entenderse por medio fehaciente de pago, empero, considerando la mencionada normativa transcrita, lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: "medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)".

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a) de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, añadiendo que es insuficiente presentar sólo la factura como prueba; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio; así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros....IVA conforme establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a) de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, añadiendo que es insuficiente presentar sólo la factura como prueba; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio; así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, cheques, kardex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Merece aclarar que los medios fehacientes de pago, no solamente son para devolución impositiva a partir de Bs 50.000.-, hacia montos superiores, sino que, esta cuantía también comprende para todas las transacciones efectivizadas por los contribuyentes y/o responsables, es decir, a partir de ese monto (Bs 50.000.-) la administración tributaria debe exigir a los contribuyentes y/o terceros responsables los medios fehacientes de pago y, cuando no se cuente con el medio fehaciente de pago, la presunción de inexistencia involucrará: a) Para el crédito fiscal IVA, que el comprador no pueda apropiarse los créditos fiscales; b) Para el débito fiscal IVA, que el vendedor liquide el IVA sin deducción de crédito fiscal alguno; c) Para el IUE, que el gasto sea no deducible; y d) Para el RC-IVA, que el dependiente no pueda descargar el crédito fiscal (debiendo el empleador rechazar la factura).

Bajo tal normativa desarrollada, de la revisión de los antecedentes, se advierte que la administración tributaria notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación CEDEIM N° 00100VE00121, cuyo alcance comprendía la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo de octubre de 2009, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, asimismo notificó el Requerimiento F.4003 N° 104627, en el cual se solicitó la presentación de las declaraciones juradas del IVA e IT, libros de ventas y compras, notas fiscales de respaldo del débito y crédito fiscal, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados.....

Respecto a las facturas Nos. 355 y 356 emitidas por COMIBOL (fs. 710-711 del Anexo 4), por Bs 19.559.931.40 cada una de ellas, de la revisión de los descargos presentados se advierte conforme a los comprobantes de bancos dólares y movimientos de cuentas Banco Central de Bolivia (fs. 716, 718, 733, 735, 764, 766, 810 y 812 de los Anexos 4 y 5), cuatro pagos, los cuales son equivalentes a Bs 32.827.653.21 así también cursan los cuadros demostrativos de cancelación parcial de fs. 721, 738, 752, 769, 799 y 815 de los Anexos 4 y 5, las Liquidaciones Finales EMV-C-1436/2009 y EMV-C-1480/2009 (fs. 782 y 827 de los Anexos 4 y 5), y el detalle de determinación del importe efectivamente pagado (fs. 596 del Anexo 3), de lo que se concluye que existe una diferencia sin respaldo de Bs 3.146.104.80 por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 408.994.-, como correctamente estableció la autoridad demandada, puesto que las Facturas Nos. 355 y 356 no cuenta con documentos suficientes que las respalden en la totalidad de los montos que consignan.

Factura N° 1207 emitida por la Compañía Minera COLQUIRI SA (fs. 838 del Anexo 5), por Bs 246.710.90 evidenciándose conforme a los comprobantes de bancos dólares y movimiento de cuentas Banco Central de Bolivia (fs. 841, 843, 858, 860, 876 y 878 del Anexo 5), tres pagos, los cuales son equivalentes a Bs 231.702.35 existiendo una diferencia no cancelada sin respaldo de Bs 15.008.55 siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs 1.951.-, como señaló la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su resolución jerárquica, puesto que la factura referida no cuenta con los documentos necesarios que respalden su precio total.

Respecto a la Factura N° 1209 emitida por la Compañía Minera Colquiri SA (fs. 884 del Anexo 5), por Bs 6.000.129.92 se advierte conforme a los comprobantes de bancos dólares y movimiento de cuentas Banco Central de Bolivia (fs. 888, 890, 899, 901, 912 y 914 del Anexo 5), tres pagos equivalentes a Bs 5.027.077.05 evidenciándose una diferencia sin respaldo de Bs 973.052.87 por lo que ante dicha diferencia corresponde la depuración del crédito fiscal de Bs 126.497.-, como acertadamente estableció la autoridad demandada, al verificar que esta factura no cuenta con documentación que respalde el monto total del precio que figura en la misma.

De la factura N° 218 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 956 del Anexo 5), por Bs 397.640.63 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 959, 963, 964 y 968 del Anexo 5), dos pagos equivalentes a Bs 328.725.90 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 68.914.73 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 8.959.-, que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio que consigna.

Sobre la Factura N° 219 emitida por Minería Metalúrgica Boliviana (fs. 943 del Anexo 5), por Bs 479.089.92 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 946, 950-951 y 955 del Anexo 5), dos pagos, los cuales tres pagos equivalentes a Bs 5.027.077.05 evidenciándose una diferencia sin respaldo de Bs 973.052.87 por lo que ante dicha diferencia corresponde la depuración del crédito fiscal de Bs 126.497.-, como acertadamente estableció la autoridad demandada, al verificar que esta factura no cuenta con documentación que respalde el monto total del precio que figura en la misma.

De la Factura N° 218 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 956 del Anexo 5), por Bs 397.640.63 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 959, 963-964 y 968 del Anexo 5), dos pagos equivalentes a Bs 328.725.90 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 68.914.73 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 8.959.-, que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio que consigna.

Sobre la Factura N° 219 emitida por Minería Metalúrgica Boliviana (fs. 943 del Anexo 5), por Bs 479.089.92 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 946, 950-951 y 955 del Anexo 5), dos pagos, los cuales son equivalentes a Bs 395.871.53 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 83.218.39 por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 10.818.-, como estableció la autoridad demandada, toda vez que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que la respalden en la totalidad del monto del precio que señala.

Factura N° 220 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 930 del Anexo 5), por Bs 570.557.06 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 933, 937-938 y 942 del Anexo 5), dos pagos equivalentes a Bs 471.549.78 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 99.007.28 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 12.871.-, que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio por el cual se la emitió.

Sobre la Factura N° 221 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 969 del Anexo 5), por Bs 851.034,49 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 972, 976-977 y 989 del Anexo 5), dos pagos equivalentes a Bs 703.674.26 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 147.360.23 siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs 19.157.-, que acertadamente estableció la autoridad demandada, puesto que la factura referida no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio que consigna.

Respecto a la Factura N° 222 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 982 del Anexo 5), por Bs 855.445.33 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 985, 989-990 y 994 del Anexo 5), dos pagos equivalentes a Bs 706.630.03 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 148.815.30 correspondiendo confirmar la depuración del crédito

fiscal de Bs 19.346.-, que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que la respalden.

Factura N° 224 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 995 del Anexo 5), por Bs 651.143.04 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 998, 1002-1003 y 1007 de los Anexos 5 y 6), dos pagos equivalentes a Bs 537.998.69 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 113.144.35 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 14.709.-, que determinó la instancia jerárquica en su resolución, toda vez que la factura señalada no cuenta con medios fehacientes de pago que la respalden en su totalidad.

Factura N° 225 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 1021 del Anexo 6), por Bs 646.597.67 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 1024, 1028-1029 y 1033 del Anexo 6), dos pagos equivalentes a Bs 533.932.04 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 112.665.63 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 14.647.-, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio que consigna.

Sobre la Factura N° 227 emitida por Minera Metalúrgica Boliviana (fs. 1008 del Anexo 6), por Bs 682.773.66 se advierte conforme a los comprobantes de bancos bolivianos y Estado de cuenta corriente Banco de Crédito BCP (fs. 1011, 1015-1016 y 1020 del Anexo 6), dos pagos equivalentes a Bs 564.271.89 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 118.501.77 correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 15.405.-, que se estableció en instancia jerárquica, puesto que dicha factura no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden su totalidad.

Finalmente respecto a la Factura N° 11 emitida por Segundino Figueredo Herrera (fs. 1080 del Anexo 6), por Bs 117.560.-, se advierte conforme al comprobante de facturas bolivianos (fs. 1081 del Anexo 6), un pago equivalente a Bs 109.330.80 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 8.229.20 siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs 1.070.-, que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que la respalden.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Empresa Metalúrgica Vinto, por lo que se advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0451/2012 de 2 de julio, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia, toda vez que corresponde la depuración de las facturas observadas por gastos de realización, las que se encuentran sujetas al beneficio de tasa cero en el IVA, y las que no cuentan con los medios fehacientes de pago por la totalidad de la compra.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 63 vta., interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0451/2012 de 2 de julio.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



427

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 22 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014, pronunciada el 20 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 110 a 116, réplica de fs. 122 a 124 vta., la dúplica de fs. 129 a 130, el memorial del tercero interesado de fs. 78 a 85, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia de GRACO de la Paz, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, señala que el 26 de abril de 2013, la administración tributaria(AT) emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0211-2013, 26-0214-2013, 26-0219-2013, 26-0215-2013, 26-0220-2013, 26-0221-2013, 26-0212-2013-26-0218-2013, 26-0213-2013 y 26-0217-2013, contra el contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A. MABET S.A., correspondientes a los periodos fiscales diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, por encontrarse su conducta prevista como incumplimiento al deber formal, al no haber realizado el registro correcto de su libro de compras IVA, conforme a los inc. a), d), e) y f) núm. 2) parág. II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sujeto a la sanción establecida en el subnumeral 3.2 núm. 3 del anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, actos administrativos que fueron notificados el 9 de mayo de 2013.

Añade que, una vez presentados los descargos por el contribuyente, la AT emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, por los periodos fiscales diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, que resolvieron sancionar al contribuyente con la multa de 1.500 UFV por cada periodo, por incurrir en la contravención de incumplimiento de deberes formales, (No Registro en libros de compra y venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), conducta sancionada conforme a lo establecido en el subnumeral 3.2 núm. 3 del anexo consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 concordante con el art. 40 del D.S. N° 27310.

Manifiesta que el contribuyente MABET interpuso recurso de alzada contra las resoluciones sancionatorias, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1115/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013; lo que motivó que la AT interponga recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014, que dispuso confirmar la resolución de alzada, dejando sin efecto la multa de 1.500 UFV por cada contravención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, violó el art. 70, 160 y 162 de la L. N° 2492, art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, argumentando que el ente fiscalizador con la finalidad de determinar la preexistencia de la conducta u obligación tributaria administrativa incumplida por el contribuyente emitió el 18 de mayo de 2007 la RND N° 10.0016.07, misma que en su art. 47 parág. I determina como obligación del sujeto pasivo a llevar registros contables, registrar de manera cronológica en sus libros de compras IVA, todas las facturas, notas fiscales, documentos equivalente o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, en ese marco, aclara que no se sancionó al contribuyente por no haber llenado el campo referido al número de factura o autorización que son datos que identifican al documento, sino por haber incurrido en errores de transcripción en los datos de las facturas, pues se trataría de documentos inexistentes o imposibles de identificar por lo que no estaría respaldando su crédito fiscal.

Aclara que no basta el simple registro de las operaciones en el libro de compras y ventas IVA, sino además dicho registro debe ser correcto, ya que los deberes formales son obligaciones que ley o las disposiciones reglamentarias imponen a los contribuyentes con la finalidad de colaborar con la administración posibilitando el control y verificación de las obligaciones tributarias, en ese propósito el art. 70 de la L. N° 2492, se refiere al cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho Código, leyes tributarias especiales y las que defina la AT con carácter general, y que precisamente los arts. 45 y 47 de la RND N° 10-0016-07 obliga como cumplimiento de un deber formal el establecimiento de un "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos

equivalentes o documentos de ajuste, que respaldan el crédito, asimismo los inc. a), d), e) y f) núm. 2 del parág. II de la misma norma dispone que los libros de compras IVA deben tener el número de factura y número de autorización, por lo que el contribuyente al haber registrado incorrectamente en sus libros de compras IVA los números de autorización, los números de facturas, los números de códigos de control y los números de fechas de facturas, ameritan una multa de 1.500 UFV por periodo fiscal, haciendo un total de UFV 15.000, conforme al subnumeral 3.2 del núm. 3 del anexo consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, como lo tipificó la administración tributaria en las resoluciones sancionatorias emitidas, al haber evidenciado que Maderera Etienne S.A. MABET S.A. adecuo su conducta a lo establecido por los arts. 162 de la L. N° 2492 y numeral 2 de los inc. a), d) e) y f) núm. 2) del parág. II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07 (tipificación de la contravención).

Remarca que la AGIT violó la normativa antes citada, al no haber considerado que el registro que efectúa el contribuyente debe ser realizado sin ningún margen de error, es decir de manera correcta a efectos de facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación que realice la administración tributaria, caso contrario bastaría con llenar cualquier dato, frase o palabra que al contribuyente se le antoje, lo cual, es contrario a los fines para los que se crearon los registros, aduce que no es necesario que el deber formal citado contenga las cualidades o las condiciones para su adecuación con la conducta ilícita cometida, toda vez que los elementos cualitativos del mismo son atribuidos mediante la interrelación que tiene con las demás normas tributarias de carácter general, tomando la lógica de que a partir del cumplimiento de dicho deber formal que establece la forma correcta en que se debe llenar sus registros contables, el contribuyente se beneficie legítimamente del crédito fiscal contenido en las facturas registradas y a su vez cumpla a cabalidad la obligación de facilitar las atribuciones de fiscalización y de control que tiene la administración tributaria, por lo que el contribuyente adecuó o subsumió su conducta como incumplimiento al deber formal establecido en el subnumeral 3.2, del núm. 3 del anexo Consolidado de la RND N° 10.0037.07 por consiguiente pasible a la sanción establecida en la normativa precitada.

Realizando una transcripción de las partes pertinentes de las SS.CC. Nos. 0100/2010 y 0029/2013, referidas a la facultad sancionadora del Estado que delega a las entidades públicas administrativas, expresó que la AT cuenta con plenas facultades para imponer sanciones.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa, y por consiguiente se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, e ingresando al fondo se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 110 a 116, señalando que el enfoque desarrollado por la AT demandante, pretende inducir en error al Tribunal Supremo de Justicia en cuanto a la tipificación del deber formal y la aplicación de las Resoluciones Normativas de Directorio Nos. 10-0016-07 y 10-0037-07.

Argumenta que el principio de legalidad establecido en el núm. 6, parág. I del art. 6 de la L. N° 2492 (CTB) dispone que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, entonces, para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención tributaria, deberá existir infracción material de la ley, es decir, ley o normativa reglamentaria, por lo que la AT a falta de una sanción expresa prevista en las disposiciones legales o normativas (tipicidad), no puede aplicar sanciones por interpretaciones extensivas o análogas, por cuanto en observancia al principio de tipicidad debe existir la certeza de que las leyes tributarias estén previstas y determinadas con claridad tal, que todos los contribuyentes bajo el principio de igualdad puedan prever sus conductas, evitando realizar hechos gravosos.

Continuó señalando que la empresa Maderera Boliviana Etienne S.A., al registrar erradamente la información y datos de las notas fiscales; como No. de autorización, código de control, No. de factura y fecha diferente a la establecida en las facturas originales, no adecuó su conducta a lo establecido en los parág. I y II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 (que exige a los contribuyentes llevar un libro de registros denominado "libro de compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas y demás información) ni al tipo previsto en la RND N° 10-0037-07, referido a los deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios, cuyo subnumeral 3.2, núm. 3 del anexo consolidado, dispone el deber de llevar registro de libros e compras ventas IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica (Por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), puesto que si bien el contribuyente se encuentra obligado a llevar registro del libro de compras IVA, conforme al num. 4 del art. 70 de la L. N° 2492, sin embargo, la pretensión de la administración tributaria para sancionar el registro erróneo de los datos de las facturas, aplicando los parág. I y II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07, así como el subnumeral 3.2 núm. 3 del anexo consolidado RND N° 10-0037-07, al no estar tipificada dicha conducta al momento de ocurridos los hechos, significa sancionar al contribuyente por una conducta no tipificada, es decir no prevista en la norma, no pudiendo comprenderse bajo interpretación extensiva que el erróneo llenado de los datos de las facturas merezca la misma tipificación, o sea la aplicación de la normativa antes citada, con la consecuente sanción, constituyendo dicho extremo vulneración al principio de tipicidad, al admitir y conferir a la administración tributaria potestades discrecionales para la configuración de deberes materiales y formales, cuando estos no han sido establecidos en norma previa, siendo este un requisito esencial para sancionar la conducta del contribuyente.

Con relación a la aplicación de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, precisó que la ARIT de La Paz, aclaró que la conducta observada y equivocadamente sancionada al contribuyente, consistente en error en el llenado de información correspondiente a la factura, fue tipificada a partir de la vigencia de la citada RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que en el subnumeral 4.2.1 núm. 4, parág. II del art. 1 señala: "Deber Formal de Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, I sin errores por periodo fiscal"; por lo que sostiene que bajo el principio de legalidad y tipicidad, no puede aplicarse una sanción cuya conducta fue tipificada con posterioridad a la vulneración del deber formal.

Finalizó señalando que la AT aplicó sanciones por incumplimiento al deber formal por una conducta que no se encuentra tipificada como contravención, por tanto la empresa MABET S.A. no adecuó su conducta a lo previsto en los arts. 70, núm. 4, de la L. N° 2492 y 47, parág. I y II de la RND N° 10-0016-07, no correspondiendo la aplicación de la sanción prevista en el subnumeral 3.2 del núm. 3 del anexo Consolidado de la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por consiguiente la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO La Paz el Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0113/2014 de 28 de enero.

III. Contestación del tercero interesado.

Mauricio Eloy Etienne Solares, en representación de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.) en su condición de tercero interesado, se apersonó al proceso con memorial de fs. 78 a 85, señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0113/2014 de 28 de enero, realizó una correcta aplicación, interpretación de los principios y de la normativa tributaria al dejar sin efecto las multas impuestas por incumplimiento a deberes formales mediante las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, en razón a que las mismas vulneran el principio de legalidad, ya que el tipo aplicado no cumple con la exigencia de taxatividad en materia de infracciones administrativas como dimensión material del principio de legalidad sancionadora.

Asimismo señaló que, las citadas resoluciones sancionatorias, vulneran el principio de tipicidad, al imponer una sanción administrativa que no corresponde con la falta o hechos objetos del procedimiento administrativo, de manera que no existe una correspondencia exacta entre la conducta del hecho y el supuesto normativo previsto en la norma aplicable por la administración, entidad que no realizó la debida subsunción, vulnerado la garantía de la tipicidad.

III. 1. Petitorio.

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

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste en establecer si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, violó lo establecido en el núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492, arts. 160 y 162 de la misma norma y los arts. 45 y 47 de la RND N° 10.0016.07 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, al no haber considerado que el registro de la información y datos de las notas fiscales como número de autorización, código de control, número de factura y fecha diferente a la establecida en las facturas originales que se efectúa en los libros de compras IVA, debe ser realizado sin ningún margen de error, caso contrario, el sujeto pasivo adecua o subsume su conducta como incumplimiento al deber formal establecido en el subnumeral 3.2, del núm. 3 del anexo consolidado de la RND N° 10.0037.07, pasible a la sanción establecida en la precitada normativa tributaria.

V. Antecedentes administrativos Y PROCESALES.

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

1. Que el 9 de mayo de 2013, la AT notificó al representante legal de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.) con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0211-2013, 26-0214-2013, 26-0219-2013, 26-0215-2013, 26-0220-2013, 26-0221-2013, 26-0212-2013-26-0218-2013, 26-0213-2013 y 26-0217-2013, todos de 26 de abril de 2013, correspondientes a los periodos fiscales de diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, por encontrarse su conducta prevista como incumplimiento al deber formal, al no haber realizado el registro correcto de su libro de compras IVA, conforme a los inc. a), d), e) y f) núm. 2, parág. II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sujeto a sanción establecida en el subnumeral 3.2 núm. 3 del anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, actos administrativos que fueron notificados el 9 de mayo de 2013 (fs. 1 al 11 de los anexos 2 al 11 de antecedentes administrativos).

2. El 12 de junio de 2013, la AT emitió los Informes CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 769/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 766/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 758/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 764/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 757/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 756/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 768/2013, CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 760/2013 CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 767/2013 y CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF 761/2013, que concluyen indicando que realizada la valoración de los hechos, los descargos presentados por la empresa contribuyente, no son suficientes para dejar sin efecto los autos iniciales de sumarios contravencionales (fs. 15 a 17 anexos 2 al 11).

4. El 20 de junio de 2013, la administración tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos.18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, correspondientes a los periodos fiscales de diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, contra MABET S.A. sancionándole con la multa de 1.500 UFV por cada periodo, por incurrir en la contravención de incumplimiento a deberes formales (No registro en libros de compra y venta IVA de acuerdo a norma específica por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), conforme lo establece el subnumeral 3.2 núm. 3 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, y el Parág. I del art. 162 de la L. N° 2492 concordante con el art. 40 del D.S. N° 27310 (fs. 21 a 29 de los anexos 2 al 11).

6. Mabet S.A. interpuso recurso de alzada contra las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1115/2013 de 4 de noviembre, que determinó revocar totalmente las citadas resoluciones sancionatorias, dejando sin efecto legal la sanción de 1.500 UFV por cada contravención relativo a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009 (fs. 139 a 146 anexo 1).

7. Contra dicha resolución de alzada, la AT interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0113/2014 de 20 de enero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1115/2013 de 4 de noviembre (fs. 177 a 187 vta. del anexo 1).

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354 del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975). Habiéndose evidenciado que la parte demandante presentó el memorial de réplica de fs. 122 a 124 vta. y la autoridad demandada la réplica de fs. 129 a 130, por lo que concluido el trámite de la causa se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 131 de obrados.

VI. Análisis de la problemática planteada.

De la revisión de los obrados se evidencia que la AT emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 26-0211-2013, 26-0214-2013, 26-0219-2013, 26-0215-2013, 26-0220-2013, 26-0221-2013, 26-0212-2013-26-0218-2013, 26-0213-2013 y 26-0217-2013, todos de 26 de abril de 2013, correspondientes a los periodos fiscales de diciembre, septiembre, marzo, julio, febrero, enero, noviembre, abril, octubre y mayo de 2009, por registro incorrecto en el libro de compras IVA, de la información y datos de las notas fiscales, como número de autorización, código de control, número de factura y fecha diferente a la establecida en las facturas originales, emitiendo luego las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0181-2013, 18-0182-2013, 18-0183-2013, 18-0184-2013, 18-0185-2013, 18-0186-2013, 18-0188-2013, 18-0189-2013, 18-0190-2013 y 18-0191-2013, todas de 20 de junio de 2013, sancionando a la empresa contribuyente MABET S.A. por el incumplimiento al deber formal relacionado a Registro en Libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, en aplicación del subnumeral 3.2 núm. 3 del anexo consolidado inc. a) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, determinando la sanción de 1.500 UFV por cada uno de los periodos fiscales.

Que el art. 70 de la L. N° 2492 (CTB) establece que constituyen obligaciones del sujeto pasivo: 4. Respaldo las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

Por su parte, el art. 160 de la citada ley, prevé que son contravenciones tributarias: 5. incumplimiento de otros deberes formales. Seguidamente el 162 del Cód. Trib. Boliviano, determina: "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde 50 UFV's a 5.000 UFV's. La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria".

En ese orden, el 47 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, estableció un libro de registro denominado "libro de compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalente o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA.

A su vez, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, en el anexo Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento, en el subnumeral 3.2 núm. 3, establece como deber formal el registro en libro de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en la norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), sancionando este incumplimiento a personas jurídicas con la multa de 1.500 UFV.

Ahora bien, corresponde precisar que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas y por tanto, rigen para ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad. El principio de legalidad previsto en el art. 6, núm. 6 del parág. I de la L. N° 2492, dispone que sólo la ley puede tipificar ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, pues tratándose de un proceso sancionatorio, la descripción de la conducta sancionada debe ser absolutamente clara, a efecto de cumplir con el principio de tipicidad, que es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el art. 14-IV de la norma constitucional y que ha sido desarrollado en el art. 6-6 del Cód. Trib. Boliviano vigente.

Que las normas analizadas precedentemente prevén con claridad el concepto, alcance y sanciones de las contravenciones tributarias, es así que el sub num. 3.2, numeral 3 anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07, evidentemente impone el deber formal de registrar en los libros de compras y ventas IVA la información de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), nótese que de acuerdo a la citada norma el incumplimiento sólo está referido al no registro en el libro de compra y venta IVA de la información, empero, no dispone que sea sancionable el registro erróneo de los datos de las facturas.

En ese contexto, se concluye que la empresa Mabet S.A. al registrar de manera errónea la información y ciertos datos de las notas fiscales como ser: número de autorización, número de factura, código de control y fecha diferente a la factura original, no adecuó su conducta a lo establecido en los parág. I y II del art. 47 de la RND N° 10-0016-07, que impone la obligación de llevar libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", a los efectos del registro cronológico las facturas, notas fiscales, documentos equivalente o documentos de ajuste, obtenidos en

el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, tampoco enmarcó su conducta al tipo previsto en el subnumeral 3.2, núm. 3 del anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07, que dispone el Registro en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, es decir que sanciona el no registro, por lo que no resulta aplicable al registro con errores como ocurre en el caso que nos ocupa, en consecuencia no corresponde sancionar una situación no prevista en la norma en observancia del principio de tipicidad, que se constituye en una garantía para los administrados, que deben tener certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas y cuál es la consecuencia de ese incumplimiento, pues resulta violatorio tanto del principio de legalidad como del principio de tipicidad aplicar sanciones por interpretaciones extensivas o análogas, aclarando que el registro sin errores sería una conducta tipificada y sancionada recién a partir de la vigencia de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que modificó la RND N° 10-0037-07, lo cual fue correctamente analizado por la autoridad jerárquica.

Por lo expuesto, la AGIT al emitir la resolución jerárquica impugnada, confirmando la resolución de alzada no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMROBADA la demanda de fs. 15 a 22 vta., interpuesta por la Gerencia de GRACO de La Paz del SIN contra la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0113/2014 de 20 de enero, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



428

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B. S.A.)

c/ Ministerio de Medio Ambiente y Aguas.

Contencioso Administrativo.

Distrito: La Paz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 128 a 1332 vta., planteada por la empresa Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos Transporte S.A. (YPFB Transporte S.A.) –anteriormente denominada Transredes S.A. - impugnando la Resolución/Medio Ambiente/N° 096 emitida el 13 de noviembre de 2013 por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, contestación de fs. 171 a 179 vta., réplica de fs. 224 a 227 vta., dúplica de fs. 246 a 249 y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que la demanda que plantea tiene como antecedente el procedimiento administrativo sancionatorio ambiental que fuera seguido contra la empresa Transredes S.A. como consecuencia de un derrame de hidrocarburos líquidos ocasionado el 30 de enero de 2000 por la perforación accidental del Oleoducto OSSA II, en el cruce del río Desaguadero en el departamento de La Paz, motivo por el cual, el marco legal aplicable es el contenido en la Ley de Medio Ambiente y en el D.S. N° 24176 de 8 de diciembre de 1995.

Dicho proceso culminó con la emisión de la Resolución/Medio Ambiente/096/2013, en adelante “la resolución de segunda instancia” y su Resolución Complementaria N° 009/2014, emitidas por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua al resolver la apelación planteada por Transredes contra la Resolución Administrativa Sancionatoria VMARNDF 011/01 de 18 de julio de 2001, con la que se impuso una sanción económica fundamentada en el criterio de persistencia de la infracción, dispuesta por el art. 97-b) del Reglamento de Gestión Ambiental.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Efectuando un recuento pormenorizado de los antecedentes administrativos, señaló que el objeto de su demanda es solicitar se deje sin efecto la resolución de segunda instancia por no haber resuelto la apelación de Transredes S.A. en los puntos referentes a la ausencia de fundamentos que expliquen el criterio de persistencia de la infracción como a lo referido a la inconsistencia de la sanción, vulnerando su derecho a la motivación de las resoluciones, como componente del debido proceso.

Alternativamente, solicita la modificación de la sanción, en aplicación de precedentes anteriormente emitidos en materia medio ambiental como en cumplimiento del art. 96 del Reglamento General de Gestión Ambiental (RGGA).

a. Sobre la nulidad de la resolución de segunda instancia por falta de pronunciamiento sobre la apelación de Transredes, señaló que tal como refirió en antecedentes no existe la posibilidad de que la conducta sancionada mediante la resolución de primera instancia sea producto de la persistencia de la infracción sancionada mediante la RA 003/01. Al respecto, la resolución de segunda instancia no ha resuelto ni mencionado ese aspecto y mucho menos ha observado la falta de motivación de la resolución de primera instancia, debido a que solo en la vía de la complementación, se limitó a señalar que la sí habría fundamentado dicha decisión.

Acto seguido, se remitió a la resolución de primera instancia de la que citó un párrafo que en su criterio, tampoco explica nada. Dirigiéndose al tribunal de alzada, añadió que en ninguna parte de esa aclaración, se expresan los criterios por los cuales los hechos sancionados con la resolución de primera instancia, pueden ser tomados como la persistencia de la conducta sancionada mediante la R.A. N° 003/01, tampoco se alude al reclamo concreto de la apelación sobre ese aspecto, ya que no se desarrollan los argumentos que expliquen cuál es la conducta previa a febrero de 2000, que pueda ser considerada como la infracción que ha persistido en el tiempo.

Bajo ese marco de ideas, la resolución complementaria simplemente aludió a citar una frase fuera de contexto de la resolución de primera instancia, vulnerándose de esa manera el derecho a la congruencia (citra petita) tal como lo señala la S.C. Plurinacional N° 593/2012 de 20 de julio.

Continuó señalando que en el numeral 9.5. de la apelación expresó agravios concretos referentes a la inconsistencia de la sanción aplicada, sin que dicho aspecto haya sido resuelto en la resolución de segunda instancia.

De acuerdo a los antecedentes expuestos queda claro que en el memorial de apelación de Transredes S.A., se reclamó concretamente la ausencia de lógica de los criterios que respalden el criterio de persistencia, sin que dicho reclamo haya sido atendido por la resolución de segunda instancia, vulnerándose de esta manera el derecho al debido proceso en su componente de la congruencia. En ese entendido y por la vulneración de sus derechos constitucionales, corresponde la nulidad del acto administrativo demandado.

b. Inconsistencia de la sanción. De acuerdo a lo establecido en el art. 95 del RGGA, a efectos de calificar la sanción administrativa deberá tomarse en cuenta los daños causados a la salud pública, valor de los bienes dañados, costo económico de proyecto o actividad, beneficio económico de la actividad infractora, reincidencia y naturaleza de la infracción.

En el presente caso y tal cual lo ratifica la resolución de segunda instancia, la falta que se sanciona se debe a la supuesta falta de presentación de un plan de acción y no así a la falta de ejecución de las medidas correctivas dispuestas por las autoridades medio ambientales.

En ese entendido considero que al no existir proporcionalidad entre la sanción máxima que se aplica a una falta, que no constituye la infracción máxima a ser cometida, no se ha aplicado de manera adecuada el art. 95 del RGGA, por lo que solicita que en caso de no concederse su petición de ausencia de resolución de los puntos apelados, se disponga la aplicación de la norma citada.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se dejen sin efecto los actos administrativos demandados; es decir, la resolución de segunda instancia y su consiguiente resolución complementaria.

II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, a través de representante legal, se apersonó al proceso y contestó negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de agosto de 2014, cursante de fs. 171 a 179 vta., en el que efectuando un recuento de los antecedentes administrativos y del memorial de apelación presentado por la empresa demandante, señaló lo que sigue:

Es preciso establecer que la Resolución Administrativa VMARNDF 011/01 de 18 de julio de 2001, emitida por la Viceministra de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Desarrollo Forestal del Ministerio de Desarrollo Sostenible y Planificación en su parte resolutive no mencionó la palabra persistencia, solo manifestó que "Cuarto: Habiéndose amonestado a la empresa Transredes, mediante R.A. N° 003/01 de 31 de enero de 2001, por el incumplimiento al art. 96- g) del RGGA y constatada la no presentación del plan de acción requerido por la Autoridad Ambiental Competente en 8 de febrero de 2000, el mismo que debía contener las medidas correctivas o de mitigación a ejecutarse en toda el área afectada por el derrame de hidrocarburos de 30 de enero de 2000, en el Río Desaguadero, incumplimiento que impidió a la Autoridad Ambiental Competente, evaluar y avalar el cumplimiento de la ley de medio ambiente y sus reglamentos y disposiciones conexas y, considerando que de acuerdo al art. 108 del RGGA, los responsables de las actividades económicas que causen daños ambientales son responsables de la reparación y compensación de los mismos, responsabilidad que persiste aún después de terminada la actividad del que resultasen los daños. En cumplimiento del art. 97, inciso b) del RGGA, SE MULTA a la Empresa Transredes S.A. Transporte de Hidrocarburos Sociedad Anónima Transredes S.A. con el monto de Bs 12.249.585 (...) que corresponde al tres por mil sobre el monto total del activo de la empresa".

Del análisis y lectura de lo citado, se puede evidenciar que la demandante solo trata de confundir al tribunal, mencionando una palabra sacada de entre líneas y que falta a la verdad.

Ahora, según se tiene del art. 97-b) del RGGA, aprobado con D.S. N° 24176 de 8 de diciembre de 1995, vigente y aplicable por ultractividad de la norma, que para la imposición de la multa deben existir una de los dos siguientes condiciones: a) persistencia de la infracción y b) existir otras infracciones en la misma actividad, obra o proyecto (AOP) y además, que causen impactos severos sobre el medio ambiente.

En ese entendido, al evidenciar que la empresa demandante, de acuerdo a lo establecido en la R.A. N° 003/01 de 31 de enero de 2001, fue amonestada por la contravención del art. 96-g) del RGGA por constatar que las medidas correctivas o de mitigación instruidas por la Autoridad Ambiental Competente (AAC) no fueron cumplidas, aplicadas ni regularizadas en los plazos conferidos. Asimismo, al momento de

emitirse la Resolución Administrativa VMARND/011/01 de 18 de julio de 2001, el 8 de febrero de 2000, presentaron el plan de acción requerido, necesario en ese momento ante la urgencia y magnitud del siniestro ambiental, el cual debía contener las medidas correctivas o de mitigación a ejecutarse en toda el área contaminada. Es imperioso aclarar que se trataba de un solo proyecto que es el traslado de hidrocarburos Santa Cruz-Sica Sica-Arica (Chile).

Se evidencia que la empresa cumplió con la primera condición, perdurar en la infracción establecida en el art. 96-g) del RGGA por el incumplimiento a la aplicación de las medida correctivas o de mitigación posteriores a las inspecciones y plazos concedidos para su regulación, conforme lo establece el art. 97 de la L. N° 1333 de 27 de abril de 1992.

Consideró necesario apreciar que existieron otras infracciones en la misma actividad, obra o proyecto (AOP) que merecieron por parte de la AACN su análisis y posterior imposición de la multa. Es así que la RA N° 003/01 de 31 de enero de 2001, evidenció que la empresa incurrió en una infracción establecida en el art. 96-a) del RGGA (otra infracción) al iniciar o implementar una AOP sin contar con la licencia ambiental respectiva. Es decir, que la empresa cumple también, con esa segunda condición.

Lo expuesto evidencia que se impuso a la empresa una multa, en apego a la normativa vigente (art. 97-b) RGGA), al cumplirse con las condiciones establecidas y porque se causaron severos impactos sobre el medio ambiente en los factores agua, suelo, aire y ecología que dañaron a más de un millón de hectáreas. Asimismo, en el anexo 1, se evidencia que la empresa YPFB Transportes pagó la multa, constituyéndose ese su accionar en una confesión expresa de las infracciones cometidas.

Siguiendo el mismo razonamiento adoptado por la AACN en la R.A. N° 011/01 de 18 de julio de 2001, el Ministerio emitió la R.A. N° 096 de 16 de diciembre de 2013 y la R.A. N° 009 de 20 de enero de 2014 en apego a la norma.

Sobre la afirmada inconsistencia en la sanción aplicada toda vez que no existiría proporcionalidad entre la sanción máxima que se aplica a una falta que no constituye la infracción máxima a ser cometida y que debió aplicarse según precedente el 3 por 1.000 sobre el monto total del proyecto, señaló que es necesario señalar que es atribución de la autoridad que conoce la causa, con facultad discrecional, imponer una multa del 3 por mil sobre el monto total del patrimonio o proyecto, en síntesis se tiene que la AACN sancionó con el 3 por 1000 del patrimonio o activo declarado por la empresa puesto que causó uno de los sucesos más nefastos y siniestros para el medio ambiente.

Continuando con su argumentación, citó la S.C. N° 1289/2010-R de 13 de septiembre, así con las SS.CC. Nos. 1674/2003-R de 24 de noviembre y 486/2010-R de 5 de julio y añadió, que la demandante, en su contradictorio memorial, señala que la Resolución/Medio Ambiente/096 de 16 de diciembre de 2013 fue emitida sin motivación, respecto a un posible persistencia; sin embargo, tanto la Resolución/Medio Ambiente/096 de 16 de diciembre de 2013 como la Resolución/Medio Ambiente/009 de 20 de enero de 2014, se encuentran debidamente fundamentadas y motivadas puesto que exponen los hechos, realizan fundamentación legal y citan las normas que sustentan la parte dispositiva. También exponen los antecedentes y responden a los argumentos planteados.

Finalmente puso en conocimiento de esta Sala Plena, que el Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, con Resolución AA-31/14 de 12 de junio de 2014, con motivo de la acción de amparo constitucional planteada por YPFB Transporte, denegó la tutela solicitada respecto de la acusada falta de motivación de la R.A. N° 096 complementada por la 09 de 20 de enero de 2014.

II.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

En autos, la empresa demandante acusa la nulidad de la Resolución/Medio Ambiente/096/2013 de 16 de diciembre por no haber resuelto la apelación de Transredes S.A. en los puntos referentes a la ausencia de fundamentos que expliquen el criterio de "Persistencia" de la infracción como a lo referente a la inconsistencia de la infracción, vulnerando su derecho a la motivación de las resoluciones como componente del debido proceso.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En el marco de la controversia planteada ante este tribunal, la revisión de los antecedentes administrativos da cuenta de que:

El Ministerio de Desarrollo Sostenible y Planificación, emitió la Citación VMARND/001/2001 de 19 de junio de 2001, formulando cargos contra la empresa Transredes-hoy YPFB Transporte-por la presunta comisión de infracciones administrativas a la legislación ambiental emergentes del derrame de hidrocarburos del oleoducto OSSA II, administrado por la empresa Transredes-Transporte de Hidrocarburos Sociedad Anónima-TRANSREDES S.A., ocurrido el 30 de enero de 2000 y que contaminó el Río Desaguadero con 4.611.00 litros de petróleo equivalentes a 29.000 barriles, causando impactos severos en los factores ambientales agua, suelo, aire, ecología y socioeconómicos en los departamentos de Oruro y La Paz.

Con Resolución Administrativa VMARND/011/01 de 18 de julio de 2001, se amonestó a la empresa por la contravención de los arts. 96-b) y h) del Reglamento General de Gestión Ambiental, 69-i) del Reglamento de Prevención y Control Ambiental y 71-j) del Reglamento en Materia de Contaminación Hídrica y 103 de la L. N° 1333 del Medio Ambiente, razón por la cual fue sancionado a pagar una multa de Bs 12.249.585, que representa al tres por mil (3x1.000) sobre el monto total del activo de la empresa.

De fs. 26 a 37 vta., del expediente, cursa el memorial de apelación presentado por la empresa Transredes S.A.

El Ministerio de Medio Ambiente y Agua, confirmó la resolución impugnada con Resolución/Medio Ambiente/096 de 13 de diciembre de 2013 (fs. 58 - 62), dando lugar a la presente acción contencioso en análisis.

Resulta relevante mencionar que de fs. 140 a 143 vta., cursa la Resolución AA-31/14 de 12 de junio de 2014, pronunciada por Tribunal de Garantías Constitucionales, con la que se denegó la tutela solicitada por la empresa YPFB Transporte S.A. (nombre actual de Transredes S.A.).

V. Análisis de la problemática.

Conforme a los puntos que constituyen el objeto de la controversia y en relación a la petición de nulidad de la Resolución/Medio Ambiente/096 de 16 de diciembre de 2013, por falta de pronunciamiento sobre la apelación de Transredes, en los puntos referentes a la ausencia de fundamentos que expliquen el criterio de "Persistencia" de la infracción, se tiene que en la Acción de Amparo Constitucional planteada por la demandada contra la Citación VMARNDF 001/2011 de 19 de junio de 2001, la Resolución Administrativa VMARNDF 011/01 de 18 de junio de 2001 y la R.A. N° 096/2013 (resolución de segunda instancia) y su Resolución Complementaria 09/2014, puso en discusión similar argumento al expuesto en la demanda, así se evidencia a fs. 140 vta., donde señala que "... por memorial de 13 de diciembre de 2013 YPFB Transporte SA se apersona en su calidad de sustituto procesal de Transredes S.A., reiterando que el fallo de primera instancia no explica los motivos por los cuales se considera una supuesta persistencia de la infracción sancionada... En 16 de diciembre de 2013, se emite resolución de segunda instancia, sin que se resuelvan los argumentos expuestos en el memorial de apelación numeral 9.3 sobre la persistencia y la caducidad, por lo que el 18 de diciembre de 2013, solicita aclaración de la Resolución, empero, tampoco son atendidos ..."

La citada resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales, respecto a la petición de la ahora demandante, denegó la tutela solicitada con los fundamentos contenidos en la Resolución AA-31/14 de 12 de junio de 2014, emitida por la sala civil segunda del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, la cual fue confirmada con S.C. Plurinacional N° 185/2015-S2 de 25 de febrero.

El antecedente anterior, permite afirmar sin lugar a duda alguna, que el argumento de falta de motivación respecto a la persistencia de la infracción planteado a esta sala plena, ya fue objeto de pronunciamiento y resolución constitucional, motivo por el cual, no puede ser revisado nuevamente, en razón de la irrevisibilidad de los fallos constitucionales y su vinculatoriedad.

Corresponde ahora referirse al segundo argumento de la demanda, relativo a la inconsistencia de la sanción, en el que YPFB Transporte, plantea la modificación de la sanción en aplicación de precedentes anteriormente emitidos en materia medio ambiental y pide el cumplimiento del art. 95 del RGGA, que señala que a efecto de calificar la sanción administrativa, deberá tomar en cuenta los daños causados a la salud pública, valor de los bienes dañados, costo económico del proyecto o actividad, beneficio económico de la actividad infractora, reincidencia y naturaleza de la infracción. Agrega que en el presente caso, y tal cual lo ratifica la resolución de segunda instancia, la falta que se sanciona se debe a la supuesta falta de presentación de un plan de acción y no así a la falta de ejecución de las medidas correctivas dispuestas por las autoridad medio ambientales; en ese entendido, considera que no existe proporcionalidad entre la sanción máxima que se destina a una falta, que no constituye la infracción máxima a ser cometida y que no se aplicó de manera adecuada el art. 95 del RGGA.

Al respecto, se tiene que "La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso"

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

1. La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
2. La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
3. El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.
4. El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
5. La cosa demandada, designándola con toda exactitud.
6. Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.
7. El derecho, expuesto sucintamente.
8. La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
9. La petición en términos claros y positivos. (arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, conforme a la relación que precede el presente acápite, la demandante no ha provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haberse especificado de qué manera fue incumplido el citado art. 95 del RGGA o cómo es que no se efectuó una valoración de los daños causados a la salud pública, valor de los bienes dañados, costo económico del proyecto o actividad, beneficio económico de la actividad infractora o por qué dicha valoración está equivocada, así como de la reincidencia y naturaleza de la infracción.

Agrega que en el presente caso, y tal cual lo ratifica la resolución de segunda instancia, la falta que se sanciona se debe a la supuesta falta de presentación de un plan de acción y no así a la falta de ejecución de las medidas correctivas dispuestas por las Autoridad Medio Ambientales y por ello, considera que no existe proporcionalidad entre la sanción máxima que se destina a una falta, que no constituye la infracción máxima a ser cometida y que no se aplicó de manera adecuada el art. 95 del RGGA, empero no aportó ningún elemento de convicción que permita a este tribunal efectuar el control de legalidad solicitado, puesto que no existe ninguna argumentación relativa a demostrar de qué manera erró el análisis y fundamentación de la resolución impugnada en el presente proceso.

La demandante plantea también, que no existe proporcionalidad entre la sanción máxima que se destina a una falta, que no constituye la infracción máxima a ser cometida y que no se aplicó de manera adecuada el art. 95 del RGGA; sin embargo, tampoco especificó cuáles son los precedentes que en casos similares hubieran actuado de manera diferente y cómo se aplican a su caso; concluyéndose que la demandante

no ha observado los requisitos puntuales señalados por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ.; por consiguiente, no ha provisto a esta sala plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente.

Se tiene presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ. es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues “el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos”.

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del CPC, está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente y con datos erróneos que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

La fundamentación precedente, exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución/Medio Ambiente/N° 096 emitida el 13 de diciembre de 2013 por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



429

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 55 a 62, en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2270/2013 de 30 de diciembre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 105 a 113 vta., réplica de fs. 117 a 119, dúplica de fs. 123 a 124 vta., notificación de fs. 81 vta. al tercer interesado, decreto de fs. 125, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

La administración tributaria demandante, a través de su representante legal Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente Grandes Contribuyentes, GRACO COHABAMBA, señaló que en 5 de enero de 2014, fue notificada con la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2270/2013 de 30 de diciembre de 2013 y en 29 de enero de 2014, fue notificada con el auto motivado AGIT-RJ 0003/2014, emitidos ambos por la AGIT, dentro del recurso jerárquico planteado por Tecnología Química y Comercio S.A., representada por Luis José Soto Hidalgo contra la Resolución que resolvió el recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0459 2013 de 4 de octubre, que confirmó la R.D. N° 17-00158-13 de 29 de mayo de 2013 emitida por GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales SIN.

Por lo que, al amparo de la previsión contenida en los arts. 70 de la L. Pdto. Adm., 778 y SS., del Cód. Pdto. Civ., concordante con el art. 131 de la L. N° 2492, interpone la demanda contencioso administrativa solicitando a este Tribunal emitir sentencia revocando parcialmente (sic) la resolución del recurso jerárquico mencionada.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que la Gerencia GRACO Cochabamba en uso de las atribuciones conferidas por los arts. 100 y 101 del Cód. Trib. boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 397OVE00027, procedió a la verificación de las obligaciones tributarias del contribuyente Tecnología Química y Comercio S.A., correspondiente al débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado IVA y su efecto respectivo en el Impuesto a la Transacciones IT de los periodos fiscales abril y mayo de la gestión 2009, para cuyo fin mediante Formulario de Requerimiento N° 114012, se solicitó al contribuyente presentar la documentación relacionado con la verificación de la que sería objeto.

Señaló que el 8 de marzo de 2013, fue emitida la Vista de Cargo N° 26-00029-13, que estableció como liquidación previa de la deuda tributaria la suma de Bs. 1.293.095 (Bolivianos Un millón doscientos noventa y tres mil, noventa y cinco) por determinación de ingresos percibidos no facturados y depositados en las cuentas bancarias del contribuyente y por incumplimiento a deberes formales conforme las Actas de Contravenciones N° 54295, 54298, 54297, 54298.

En 29 de mayo de 2013 se emitió la R.D. N° 17-00158-13, que determinó el adeudo tributario del contribuyente en la suma de Bs. 1.296.280, contra la que el contribuyente formuló recurso de alzada, aduciendo nulidad de los actos administrativos resuelto por la Autoridad Regional Tributaria Cochabamba, que emitió la resolución ARIT-CBA/RA 0459/2013, decidiendo confirmar la resolución determinativa, por lo que, el contribuyente Tecnología Química y Comercio S.A., formuló recurso jerárquico, resuelto con la Resolución AGIT-RJ-2270/2013, de 30 de diciembre de 2013 que resolvió revocar parcialmente la resolución inferior, modificando en consecuencia la deuda tributaria a Bs. 1.331.017.

El 13 de enero de 2014, GRACO Cochabamba, solicitó rectificación de la resolución del recurso jerárquico, que mereció el auto motivado AGIT-RJ/0003/2014 de 21 de enero que determinó no haber lugar a la rectificación solicitada, quedando firme y subsistente en todas sus partes la resolución de recurso jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, transcribiendo el punto IV 4.3 Pág. 35-36, puntos XVIII y XIX de la resolución del recurso jerárquico ahora impugnada, refirió que la misma resulta atentatoria a los intereses de GRACO Cochabamba, por contener violación flagrante a la normativa tributaria, pues no consideró que el art. 81 de la L. N° 2492 regula la valoración de la prueba, y la autoridad recurrida sustentó la decisión de revocar parcialmente la resolución de alzada y como consecuencia de ello, la resolución determinativa, en base a documentación presentada recién en la instancia recursiva como prueba de reciente obtención, más las certificaciones a las que alude la AGIT no debieron ser valoradas, al incumplir el núm. 3) y último párrafo del artículo citado.

Añadió que la prueba presentada por el contribuyente, efectivamente, fue bajo juramento de reciente obtención, pero no se demostró que su falta de presentación ante el SIN fue por causa propia, motivo por el cual no debió merecer valoración alguna, máxime si se toma en cuenta que dicha prueba no fue parte del proceso de determinación, menos fue de conocimiento de la AT, por lo que, admitirla y valorarla, viola el derecho al debido proceso.

Manifestó que la solicitud de las certificaciones en las que la AGIT basó su determinación, jamás fue de conocimiento de la AT, menos se dijo que estarían siendo tramitadas, por lo que la valoración de las mismas, no tomó en cuenta que no cumplía con los requisitos exigidos por el art. 81 de la L. N° 2492.

Siendo reiterativo sobre los aspectos antes anotados y realizando un análisis del art. 81 de la L. N° 2492, hizo énfasis en el hecho que, a juicio del demandante, no existió respeto al Debido Proceso, citando al efecto la S.C.P. N° 1969/2013 de 4 de diciembre, para concluir manifestando que todos los actuados de la AT en el proceso de determinación fueron realizados de conformidad a la normativa tributaria vigente (no especifica concretamente a que normativa se refiere), encontrándose legalmente fundamentada la determinación de la deuda tributaria y que la revocatoria parcial de la AGIT basada en prueba de reciente obtención vulnera el núm. 3 y último párraf., del art. 81 del Cód. Trib.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia declarando probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2270/2013 de 30 de diciembre de 2013 y se mantenga firme y subsistente la resolución del recurso de alzada, que a su vez confirmó R.D. N° 17-00158-13 de 29 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 2 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 105 a 113 vuelta, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, consideró pertinente manifestar los siguientes extremos:

Que la AGIT verificó según extractos bancarios el movimiento de la cuenta corriente N° 301-0008732-2-25 M/E del Banco de Crédito de Bolivia S.A., cuyos depósitos fueron observados por la AT como ingresos no declarados, en los que se advierten depósitos realizados en efectivo y en cheques, habiendo la entidad demandante observado los depósitos en efectivos y el efectuado con cheques en 27 de abril y 7 de mayo de 2009, correspondiendo 25 depósitos a abril y 27 depósitos a mayo de 2009, no habiendo realizado el contribuyente la contabilización de sus registros contables conforme se advirtió del libro diario presentado en la etapa de verificación, en el que solo fueron asentados los ingresos percibidos en la cuenta "Caja" sin involucrar las cuentas bancarias, correspondiendo al contribuyente explicar y demostrar documentalmente el origen de estos depósitos, aspecto que no ocurrió con excepción del depósito realizado el 7 de mayo de 2009.

Acotó que, ante la observación de la administración tributaria de estos depósitos como ingresos no declarados, el contribuyente en la instancia del Recurso Jerárquico presentó como prueba el certificado Cert. S35359-20131030-151108-1 de 14 de noviembre de 2013 emitido por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., y la Certificación de 14 de noviembre de 2013, emitida por Alianza Compañía de Seguros S.A., a la que además adjuntó la nota Recla 1210/2013 referida a la certificación sobre la indemnización del vehículo Nissan Patrol 1488-DDB y la Póliza de Seguro de Automotores 10017484, prueba que fue presentada por Luis José Soto Hidalgo, como representante legal del contribuyente bajo juramento de reciente obtención, cumpliendo así con la previsión del art. 81 de la L. N° 2492, por lo que correspondía realizar el análisis correspondiente.

Agrego que del análisis de la prueba referida, se evidenció que Alianza Compañía de Seguros S.A., el 14 de noviembre de 2013, emitió la Certificación que acredita que con el contribuyente mantiene una relación comercial a través de la contratación de Póliza de Seguro Automotor, evidenciándose que el depósito de 20.000 \$us equivalentes a 141.000 Bs., efectuado el 7 de mayo de 2009 que se refleja en el extracto del detalle de movimiento de cuenta, corresponde al depósito efectuado por dicha compañía a favor del contribuyente Tecnología Química y Comercio S.A por concepto de pago o liquidación del siniestro de vehículo y no así como aduce la entidad demandante a cuentas no declaradas, por lo que correspondía revocar la decisión de la resolución que resolvió el recurso de alzada.

Refirió que también fueron verificados extractos bancarios, movimiento de las Cuentas Corrientes Nos. 701-0008733-2-39 M/E y 301-0008731-3-25 M/N del Banco de Crédito de Bolivia S.A., que fueron observados por el demandante como ingresos no declarados, concretamente fueron observados los depósitos efectivo caja y los depósitos con cheques efectuados el 14 de abril de 2009 correspondiente a la Cuenta Corriente N° 701-0008733-2-39 M/E, consignándolas como ventas no declaradas dentro del periodo objeto de verificación comprendido entre abril y mayo de 2009, sobre los cuales el contribuyente no presentó ninguna documentación de descargo, por lo que correspondió confirmar la observación y mantener como ingresos no declarados en el IVA e IT estos importes registrados con cargo a las cuentas "Seguros", "Gastos Generales" "Combustibles" y "Lubricantes".

Refirió que, cuando el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo N° 26-00029-13 en el que se le otorgaba 30 días para formular y presentar descargos, éste no hizo uso de ese derecho, por lo que solamente fue valorada la prueba presentada con juramento de reciente obtención, motivo que llevó a la AGIT a confirmar los reparos de la AT en relación a aquellos contra los que no existía prueba de descargo y revocar únicamente aquellos descargos con la prueba presentada en instancia recursiva.

Finalmente, la autoridad demandada señaló como doctrina tributaria las resoluciones AGIT-RJ/0394/2009, 1077/2012 y 0588/2012, referidas a la previsión contenida en el art. 76 de la L. N° 2492, en relación a la carga de la prueba y la S.C. N° 0427/2010-R referida al principio de verdad material, en base al que se pronunció la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

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

III. De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 81vuelta, Tecnología Química y Comercio S.A, fue legalmente notificado con la orden instruida de fs. 68 a 81, en su condición de tercero interesado, a efecto de que asuma conocimiento de la demanda contencioso administrativa, sin que se haya apersonado al proceso.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, debe tenerse en cuenta que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le causen agravio, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, instancia en la que la autoridad jurisdiccional ejercerá el control de legalidad, oportunidad conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, de cuya revisión se establecen los siguientes extremos:

1.- La Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO emitió la Orden de Verificación N° 397OVE00027, para la verificación de las obligaciones tributarias del contribuyente Tecnología Química y Comercio S.A., correspondiente al débito fiscal del IVA y su efecto respectivo en el IT de los periodos fiscales abril y mayo de la gestión 2009, para cuyo fin mediante formulario de requerimiento N° 114012, se solicitó al contribuyente presentar la documentación relacionado con la verificación de la que sería objeto fs. 9-10 del anexo C-3).

2.- El 7 de marzo de 2013, la AT, emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación, Nos. 54295, 54296, 54297 y 54298, las dos primeras por que el contribuyente envió la información del libro de ventas IVA a través del Módulo Da Vinci de los periodos abril y mayo 2008 con registro erróneo del NIT del cliente, la tercera por falta de habilitación de los libros de contabilidad y la cuarta por falta de presentación de los libros mayores de las cuentas caja y bancos (fs. 168-171 del anexo C-3).

3.- El 8 de marzo de 2013, fue emitida la Vista de Cargo N° 26-00029-13, que estableció como liquidación previa de la deuda tributaria la suma de Bs. 1.293.095 (bolivianos un millón doscientos noventa y tres mil, noventa y cinco) por determinación de ingresos percibidos no facturados y depositados en las cuentas bancarias del contribuyente y por incumplimiento a deberes formales conforme las Actas de Contravenciones N° 54295, 54298, 54297, 54298 (fs. 180-184 anexo C-3).

4.- El 10 de abril de 2013, Luis José Soto Hidalgo en representación de Tecnología Química y Comercio S.A., presentó memorial con la suma "observa vista de cargo", manifestando que las observaciones como vemos no facturadas, fueron realizadas en base a una comparación de las facturas de ventas, declaraciones juradas y documentación contable respecto a los depósitos bancarios, sin considerar la previsión del art. 4 de la L. N° 843 respecto al nacimiento del hecho imponible (fs. 196-198 anexo C-3).

5.- El 29 de mayo de 2013 se emitió la R.D. N° 17-00158-13, que determinó de oficio y por conocimiento cierto, las obligaciones tributarias del contribuyente por el IVA e IT de los periodos fiscales abril y mayo de 2009 en la suma total de Bs. 1.296.280, que comprende el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago además de la multa por incumplimiento de deberes formales contenido en las actas por Contravenciones Tributarias (fs. 1 a 9 del anexo C-1).

6.- Contra la resolución descrita precedentemente, el contribuyente planteó recurso de alzada, aduciendo nulidad de los actos administrativos, conforme consta en el memorial de fs. 64 a 75 del anexo C-1, resuelto por la AGIT Cochabamba, que emitió la resolución ARIT-CBA/RA 0459/2013 de 4 de octubre de 2013, decidiendo confirmar la resolución determinativa con el argumento que no existe respaldo que desvirtúe las observaciones establecidas por concepto de IVA e IT por parte de la AT, habida cuenta que la documentación examinada contraviene lo señalado en los arts. 36, 40 y 44 del D.L. N° 14379 y tampoco permitió demostrar el cumplimiento de la obligación prevista en el art. 70 núm. 4) de la L. N° 2492 (fs., 141-154 vta. anexo C-1)

7.- El contribuyente Tecnología Química y Comercio S.A., formuló recurso jerárquico, resuelto con la resolución AGIT-RJ-2270/2013, de 30 de diciembre de 2013 que resolvió revocar parcialmente la resolución inferior, respecto a los depósitos efectuados por Alianza Compañía de Seguros S.A., en el periodo mayo de 2009, dejando sin efecto la deuda tributaria de 28.676 UFV equivalente Bs. 52.660 por el IVA y de 6.863 UFVs equivalentes a Bs. 12.603 por el IT correspondiente al mismo periodo fiscal, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de los periodos fiscales abril y mayo de 2009 por 670-350 UFVs, equivalentes a Bs. 13.603 del expediente) modificando en consecuencia la deuda tributaria a Bs. 1.331.017 (fs. 262-287 anexo C-2, reiterada a fs. 2 a 27 del expediente), resolución que fue impugnada vía la presente demanda.

8.- El 13 de enero de 2014, GRACO Cochabamba, solicitó rectificación de la resolución del recurso jerárquico (fs. 295 y vta. del anexo C-2), que mereció el auto motivado AGIT-RJ/0003/2014 de 21 de enero que determinó no haber lugar a la rectificación solicitada, quedando firme y subsistente en todas sus partes la resolución de recurso jerárquico (fs. 296-297 anexo C-2, reiterado a fs. 31-32 del expediente).

9.- En autos se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho previsto en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia en la providencia de fs. 125 del expediente.

V. De la problemática planteada.

En autos, analizados los actos acaecidos en sede administrativa, efectuando el control de legalidad a que se halla compelido el Tribunal Supremo de Justicia, con la facultad otorgada por los arts. 778 y SS., del Cód. Pdto. Civ., se identifica el siguiente punto que hace al objeto de la Litis:

Si la Resolución que resolvió el Recurso Jerárquico formulado por el contribuyente Tecnología Química y Comercio S.A, al revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0459/2013 de 4 de octubre de 2013, revocando a la vez parcialmente la R.D. N° 17-00158-13, pronunciada por GRACO Cochabamba del SIN, realizó una correcta valoración de las pruebas presentadas bajo juramento de reciente obtención o, por el contrario con esa decisión afectó los derechos intereses del SIN, y las normas del debido proceso.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes e ingresando al análisis del objeto de controversia, se evidencia lo siguiente:

La AT demandante sostuvo en su demanda que cuando la AGIT procedió a revocar parcialmente la resolución del recurso de alzada, valorando las certificaciones y prueba presentada por el contribuyente bajo juramento de reciente obtención, transgredió el art. 81 de la L. N° 2492, lesionando con ello los intereses de la AT.

Por su parte, la autoridad demandada, en contraposición a la afirmación del demandante sostuvo que más bien fue en aplicación del art. 81 de la L. N° 2492 que admitió y valoró la prueba presentada por el contribuyente en instancia recursiva, así como en aplicación del Principio de Verdad Material fue que se revocaron parcialmente los actos de la ARIT Cochabamba y de la AT.

Ahora bien, conviene dejar establecido que la demanda únicamente controvierte la decisión de la AGIT en cuanto a la valoración de la prueba de reciente obtención valorada en la instancia de Impugnación se refiere, por lo que la resolución de la controversia se centrará únicamente en este punto.

Al fin antes indicado se tiene que el art. 81 de la L. N° 2492, claramente dispone: "(apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

Ahora bien, en relación al debido proceso, corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Se conviene entonces que uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14.V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109.I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115.II y 117.I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa.

Por su parte, el art. 68 del C.T.B., establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Así mismo, siempre a fin de dilucidar la controversia en el caso de autos, debemos considerar que el art. 4 de la L. Pdto. Adm., establece los Principios a los que se debe regir la actividad de la administración pública, entre ellos, el señalado en los incs. d) y n) que consagran el principio de verdad material y el principio de impulso de oficio, entendido el primero de los citados como un principio jurídico procesal que se opone a la verdad formal que rige el procedimiento civil, mismo que dispone que la autoridad juzgadora, deberá investigar los hechos independientemente de que las partes procesales hayan propuesto las pruebas, mientras que el segundo, establece como una obligación de la administración pública el impulsar el procedimiento en todos los trámites que medie el interés público.

Entonces, es dentro de la normativa supra citada y glosada que la autoridad demandada, procedió a revocar la resolución del recurso de alzada, que confirmó la resolución determinativa pronunciada por la entidad demandante, revocatoria que alcanzó también la revocatoria parcial de dicho acto administrativo, al dejar sin efecto las observaciones del ente fiscalizador en relación a los "ingresos no declarados", consistentes en los depósitos bancarios realizados en efectivo y en cheques en la cuenta corriente 301-0008732-2-25 en moneda extranjera del Banco de Crédito de Bolivia S.A., efectuados el 27 de abril y el 7 de mayo, ambos de 2009, en un importe de Bs. 806.905.82 (depósitos en cheque y efectivo) en el mes de abril/2009 y Bs. 713-148,00 en el mes de mayo/2009, haciendo un total de Bs. 1.520,053,82, que según la administración tributario no fueron debidamente justificados y amparados con documentación alguna.

Sin embargo, si bien es evidente que dichos ingresos no fueron registrados en el libro diario presentado en la etapa de la verificación ante la AT, conforme se desprende en el documento de fs.21 del anexo C-1; no es menos cierto, que el contribuyente en la etapa recursiva, concretamente en la fase de impugnación en recurso jerárquico, presentó mediante memorial recibido en 20 de noviembre de 2013 (fs. 210-212 del anexo C-2), prueba de reciente obtención, consistente en: 1) Certificación original de 14 de noviembre de 2013, emitida por el Banco de Crédito de Bolivia S.A., 2) Certificado original de la misma fecha, emitido por la compañía de Seguros Alianza, memorial que mereció por parte de la autoridad demandada, la providencia de 26 de noviembre de 2013, en la que se dio por presentadas las pruebas de reciente obtención, señalándose audiencia para el acto de juramento de reciente obtención el día 29 de noviembre de 2013 a hrs. 11:00 (fs. 213 del anexo C-2), todo en aplicación del art. 81 de la L. N° 2492 .

De la prueba antes mencionada que discurre a fs. 192 y 193-194 del anexo C-1, sin lugar a equívoco, se estableció que el contribuyente contrató una póliza de seguro automotor, habiendo sufrido un accidente de tránsito el vehículo asegurado (marca Nissan Patrol, tipo camioneta, año 2006, color blanco, motor TB-45, placa 1488-DDB), por el que según la Póliza N° 100175484 y habiéndose determinado la pérdida total del vehículo se procedió al pago de 20.000 Sus a favor del contribuyente y mediante cheque N° 00007458 de 15 de abril de 2009.

Consecuentemente, cuando la AGIT en la resolución hoy impugnada estableció que el monto de los 20.000 \$us equivalentes a Bs. 141.400 correspondía al depósito efectuado por la compañía aseguradora alianza y no a gastos no declarados, obró de manera correcta, en base a la valoración de la prueba descrita y aceptada bajo juramento de reciente obtención, aplicando no sólo el art. 81 de la L. N° 2492 , sino bajo los Principios referidos párrafos precedentes y en estricto apego a las normas del debido proceso y respetando su componente del derecho a la defensa que le asistía al contribuyente.

VII.- conclusión.

Por todo lo expuesto y fundamentado, se concluye que en la resolución del recurso jerárquico impugnada en la presente causa, no se encuentra conculcación a norma tributaria alguna, no existiendo mérito para conceder razón al demandante en su pretensión, habiéndose comprobado que la AGIT revocó únicamente el importe que la entidad demandante consideró como "no declarado", en relación al importe cuyo ingreso se demostró documentalmente con prueba de reciente obtención que correspondía a un depósito efectivamente realizado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2270/2013 de 30 de diciembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



430

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo.

Distrito: Santa Cruz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 75 a 84 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 de 15 de noviembre, corriente de fs. 58 a 72 vta., emitida por Daney David Valdivia Coria en calidad de Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la subsanación de la demanda que cursa a fs. 89 y vta., la contestación cursante de fs. 128 a 131 vta., réplica y réplica cursantes de fs. 134 a 135 y a fs. 138 y vta., respectivamente, y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

GRACO Santa Cruz del SIN, a través de su representante legal, manifestó que el 27 de noviembre de 2013 fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 de 15 de noviembre, emitida por la autoridad demandada, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0571/2013 de 1 de julio, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, y que a su vez, anuló obrados hasta el vicio más antiguo de las RR. DD. Nos.17-00638-12, 17-00640-12 y 17-00644-12, todas de 27 de diciembre de 2012, y 17-000637-12, 17-00642-12, 17-00643-12, 17-00645-12 y 17-00646-12, todas de 28 de igual mes y año; confirmó la R.D. N° 17-00635-12 de igual data; y, revocó parcialmente las RR.DD. Nos. 17-00636-12, 17-00639-12 y 17-00641-12, todas de la misma fecha; por lo que, siendo que la Resolución impugnada es lesiva a sus intereses, interpuso la presente demanda contencioso administrativa a fin de precautelarlos.

Indica que, se realizó la verificación del impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a las transacciones (IT) al contribuyente Castro Pinto Rivera Germán, con relación a sus importaciones y ventas en los periodos de enero a diciembre de 2008, mediante las Ordenes Nos. Verificación 0011OVE00829, 0011OVE00830, 0011OVE00831, 0011OVE00832, 0011OVE00833, 0011OVE00834, 0011OVE00835, 0011OVE00836, 0011OVE00837, 0011OVE00838, 0011OVE00839 y 0011OVE00840; solicitando al sujeto pasivo la presentación de la documentación respectiva, quien cumplió de manera parcial, para posteriormente emitirse las Vistas de Cargo Nos.7912-011OVE829-00694/2012, 7912-011OVE830-00695/2012, 7912-011OVE831-00696/2012, 7912-011OVE832-00697/2012, 7912-011OVE833-00698/2012, 7912-011OVE834-00699/2012, 7912-011OVE835-00700/2012, 7912-011OVE836-00701/2012, 7912-011OVE837-00702/2012, 7912-011OVE838-00703/2012, 7912-011OVE839-00704/2012 y 7912-011OVE840-00705/2012. El contribuyente no hizo llegar descargos a las señaladas vistas de cargo, por lo que, se emitieron las ya referidas resoluciones determinativas, por tributos omitidos, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, los argumentos vertidos por la AGIT al emitir la resolución jerárquica cuestionada, carecen de contenido técnico legal, porque la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, la cual estaba vigente durante la gestión objeto de verificación, en el numeral 4.2 de su anexo consolidado, sancionaba el incumplimiento del deber formal de presentación de información de libros de compras y ventas IVA a través del módulo DaVinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en la norma específica, con una multa de UFV's 500.- (quinientas 00/100 unidades de fomento a la vivienda); es decir, por no acatar los arts. 47 y 50 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, por lo que, la presentación de los libros de compras IVA debió hacerse sin errores de ningún tipo, tal y como lo volvió a disponer la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, cuyo art. 1-I en su núm. 4.2.1, que estableció una multa de UFV's 150.- (ciento cincuenta 00/100 unidades de fomento a la vivienda) para las personas jurídicas cuando dichos errores en la presentación de los mencionados libros esté dentro del margen de 1 a 20, siendo esta última norma aplicada en la verificación por ser más específica al caso y beneficiosa a los intereses del contribuyente y no en su perjuicio como expresó la AGIT.

Arguye que, todas las señaladas resoluciones determinativas consignaron el periodo de verificación específico para cada una de ellas, señalando el origen de la deuda tributaria determinada y de acuerdo a los descargos presentados por el contribuyente, respetando el principio de verdad material establecido en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA); agregó que las resoluciones determinativas en cuestión desarrollan un cuadro que señala de manera clara el origen de la deuda tributaria por período, conteniendo los hechos, datos, elementos y valoraciones, necesarios y exigidos por los arts. 96-I y 99-II del Cód. Trib. Boliviano (CTB); asimismo, alegó que el contribuyente en ningún momento estuvo impedido de presentar descargos o aclaraciones de acuerdo al art. 68-6 del mismo cuerpo legal, respetando su derecho al debido proceso.

Indica que, todas las referidas vistas de cargo y resoluciones administrativas cumplieron con los requisitos establecidos en el art. 29 del D.S. N° 27113; es decir, contienen todos los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y durante el procedimiento se respetó el derecho del contribuyente al debido proceso, puesto que todas las actuaciones fueron debidamente notificadas; finalmente, expresó que la resolución jerárquica cuestionada es incongruente en su contenido, ya que confirmó la R.D. N° 17-00635-12, revocó parcialmente las RR.DD. Nos. 17/00636-12, 17/00639-12, 17/00641-12, y anuló las demás, siendo que todas -incluyendo sus vistas de cargo-, contienen el mismo formato e información, respecto a los hechos, elementos y valoraciones que sustentan el reparo por cada período, siendo incongruente que solo se disponga la nulidad de algunas argumentándose que no contienen los requisitos de ley; por lo que, se vulneró el derecho al debido proceso en su vertiente de debida fundamentación de acuerdo al principio de congruencia de las resoluciones judiciales y los actos administrativos.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 y en consecuencia, se declaren firmes y subsistentes las R.D. Nos. 17-00636-12, 17-000637-12, 17-00638-12, 17-00639-12, 17-00640-12, 17-00641-12, 17-00642-12, 17-00643-12, 17-00644-12, 17-00645-12 y 17-00646-12.

II. De la contestación a la demanda.

En representación legal de la AGIT, se apersonó Daney David Valdivia Coria respondiendo negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos: 1) La contravención de incumplimiento de deberes formales por la presentación de los libros de compra y venta IVA a través del módulo Da Vinci sin errores, no se encontraba vigente durante los periodos fiscalizados, no correspondiendo su aplicación retroactiva en atención a los arts. 150 del CTB y 123 de la C.P.E.; 2) Al existir doce procesos de verificación, que dieron lugar a todas las referidas resoluciones determinativas, éstas son independientes unas de otras, por lo que cada una tiene sus propios antecedentes administrativos, hechos, actos, datos, elementos y valoraciones, en los que se sustenten los reparos a determinarse de forma clara, detallada y respaldada documentalmente, permitiendo al sujeto pasivo tomar conocimiento cierto de los conceptos que conforman la deuda tributaria y asumir defensa; 3) En el caso de autos, la AT no detalló de forma específica los conceptos observados en los procesos de verificación por cada período, incumpliendo los arts. 96-I y 99-II del CTB, dejando en indefensión al contribuyente, cumpliéndose el presupuesto para la aplicación del art. 36-II de la LPA; y, 4) No corresponde pronunciamiento alguno acerca de la incongruencia de la resolución jerárquica en cuestión, puesto que este extremo no fue reclamado por la AT al momento de plantear su recurso jerárquico.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada por la AT; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013.

III. Réplica y Dúplica

La entidad demandante a través de memorial de réplica presentado el 23 de julio de 2014, reiteró los argumentos esgrimidos en su demanda contencioso administrativa y agregó que las indicadas resoluciones administrativas no vulneraron los principios de especificidad, finalidad, trascendencia y convalidación, por lo que no se puede declarar la nulidad de las mismas.

La AGIT por memorial de dúplica recibido el 12 de agosto de 2014, expresó que la AT al presentar su réplica, reiteró los argumentos esgrimidos en su demanda y no se pronunció en absoluto sobre la contestación a la demanda, lo que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión tomada.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Por Ordenes de Verificación Nos. 0011OVE00829, 0011OVE00830, 0011OVE00831, 0011OVE00832, 0011OVE00833, 0011OVE00834, 0011OVE00835, 0011OVE00836, 0011OVE00837, 0011OVE00838, 0011OVE00839 y 0011OVE00840, notificadas al contribuyente Rivera Germán Castro Pinto el 13 de agosto de 2012, se iniciaron doce procesos de verificación con alcance al IVA e IT con relación a sus importaciones y ventas en los periodos de enero a diciembre de 2008, respectivamente; y mediante nota CITE: SIN/GGSC/DF/NOT/VE/00519/2013 se solicitó al sujeto pasivo la presentación de libros de compras y ventas IVA, declaraciones juradas, pólizas de importación respaldadas y otros documentos que hacen a la gestión contable por las ventas realizadas en comparación a sus importaciones.

2. El 26 de noviembre de 2012, se notificó al sujeto pasivo con las Vistas de Cargo Nos. 7912-011OVE829-00694/2012, 7912-011OVE830-00695/2012, 7912-011OVE831-00696/2012, 7912-011OVE832-00697/2012, 7912-011OVE833-00698/2012, 7912-011OVE834-00699/2012, 7912-011OVE835-00700/2012, 7912-011OVE836-00701/2012, 7912-011OVE837-00702/2012, 7912-011OVE838-00703/2012, 7912-011OVE839-00704/2012 y 7912-011OVE840-00705/2012; que le acusaron deuda tributaria por IVA e IT para los periodos marzo, abril, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, así como multas por incumplimiento de varios deberes formales.

3. El 31 de diciembre de 2012, se notificó al contribuyente con las RR.DD. Nos. 17-00635-12, 17-00636-12, 17-000637-12, 17-00638-12, 17-00639-12, 17-00640-12, 17-00641-12, 17-00642-12, 17-00643-12, 17-00644-12, 17-00645-12 y 17-00646-12 (fs. 1 a 44); las cuales establecen deuda tributaria por el IVA e IT de los periodos marzo, abril, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, de Bs 1.070.730; Bs 2.133.812; Bs 332.562; Bs 852.363; Bs 225.284; Bs 1.388.359 y Bs 39.265; respectivamente. Contra dichas resoluciones determinativas el sujeto pasivo planteó recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0571/2013 (fs. 45 a 57 vta.), dictada por la ARIT Santa Cruz, la cual anuló obrados hasta el vicio más antiguo-hasta las Vistas de Cargo inclusive- de las Resoluciones Determinativa R.D. Nos. 17-000637-12, 17-00638-12, 17-00640-12, 17-00642-12, 17-00643-12, 17-00644-12, 17-00645-12 y 17-00646-12; confirmó la R.D. N° 17-00635-12; y, revocó parcialmente las R.D. Nos. 17-00636-12, 17-00639-12 y 17-00641-12. GRACO Santa Cruz del SIN interpuso recurso jerárquico contra la referida resolución de alzada, la cual fue confirmada por la AGIT a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 (fs. 58 a 72 vta.).

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si la AT aplicó de manera retroactiva sanciones por incumplimiento del deber formal de presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal, en perjuicio del contribuyente; b) Si las resoluciones administrativas anuladas y sus vistas de cargo correspondientes, contienen los requisitos establecidos en los arts. 96-I y 99-II del CTB; y, c) Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 es incongruente en sus fundamentos al disponer distintas consecuencias respecto a las referidas resoluciones determinativas del caso de autos.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la AT; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

V.2. Sobre la excepción de la norma más benigna al principio tempus comissi delicti en el ámbito procesal administrativo.

El principio de retroactividad es aplicable al procedimiento administrativo sancionatorio, sobre todo si beneficia al administrado, así lo estableció la S.C. N° 0636/2011-R de 3 de mayo: “Así, respecto a la aplicación de la norma procesal y sustantiva en el tiempo, la jurisprudencia puntualizó lo siguiente: “la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna” (Así las SS.CC. Nos. 1055/2006-R, 0386/2004-R entre otras). Conforme este entendimiento, es claro que en el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio en general, la regla del tempus comissi delicti, cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de las acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento. Consiguientemente, es válido que en un proceso judicial o administrativo se apliquen dos normas: la norma procesal vigente y la abrogada cuando discipline aspectos sustantivos”, lineamiento jurisprudencial confirmado por las SS.CC. Nos. 1717/2012, 0270/2012 y 0812/2012, así como la S.C.P. N° 0732/2016-S3 de 22 de junio, entre otras; asimismo, en materia tributaria el art. 150 del CTB establece la retroactividad de las normas tributarias cuando supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Con base en lo señalado ut supra, se tiene que el principio de legalidad establecido en el art. 72 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), exige que las sanciones administrativas solamente podrán imponerse cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa y que el principio de tipicidad contenido en el art. 73 de la misma norma dispone lo siguiente: “I. Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. II. Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. (...)”. Por otro lado, se tiene que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de “Presentación de la información de libros de compra y venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)”, contenido en el núm. 4.2 del anexo A de la RND N° 10.0037.07, fue modificado por el art. 1.II de la RND N° 10.0030.11 quedando el siguiente tipo contravencional: “Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, por periodo fiscal”, y la misma disposición adicionalmente agregó los tipos contravencionales de incumplimiento del deber formal de “Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV,

sin errores por periodo fiscal” y “Presentación de toda la información de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, en el plazo establecido, por periodo fiscal”, estos últimos contenidos en los subnumerales 4.2.1 y 4.2.2 del referido anexo A, respectivamente.

Es evidente que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal”, representa una conducta totalmente diferente a la de “Presentación de la información de libros de compra y venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por periodo fiscal)”, puesto que este último al referirse a las “formas establecidas en normas específicas” (sic), hace alusión al formato general establecido para los libros de compras y ventas IVA en los arts. 47 y 50 de la RND N° 10.0016.07, más no a los posibles errores de llenado en su contenido, por lo que se tiene que son tipos contravencionales de distinto alcance, no siendo asimilables entre sí, por lo que la AT al pretender aplicar el tipo contravencional establecido en el subnumeral 4.2.1 del anexo A de la RND N° 10.0037.07 incorporado por a través de la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 en el caso de autos, ocasionó un perjuicio al contribuyente, ya que dicha conducta ahora considerada contraventora no estaba prevista durante los periodos que fueron objeto de verificación; es decir, durante la gestión 2008; por lo tanto, no concurre el requisito del beneficio a favor del sujeto pasivo para hacer una excepción al principio de irretroactividad de la norma tributaria.

V.3. Sobre los requisitos que deben contener las vistas de cargo y las resoluciones determinativas.

El art. 96.I del CTB, dispone que la vista de cargo debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, de acuerdo a la información otorgada por el contribuyente o producto de la investigación, fijándose la base imponible sobre base cierta o presunta y la liquidación previa del tributo omitido; asimismo, el art. 18 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, dispone que dicho acto administrativo debe contener requisitos esenciales como número, fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de registro tributario -cuando corresponda-, indicación del tributo y el período fiscal, liquidación previa de la deuda tributaria, contravención acusada, y firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

Por otra parte, el art. 99-II del mismo cuerpo legal dispone que la resolución determinativa debe contener mínimamente lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, y firma, nombre y cargo de la autoridad competente; sancionando la ausencia de éstos con la nulidad de la resolución determinativa; asimismo, el art. 19 del D.S. N° 27310 establece que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado -componentes de la deuda tributaria-.

Ahora bien, respecto a si las RR.AA. Nos. 17-000637-12, 17-00638-12, 17-00640-12, 17-00642-12, 17-00643-12, 17-00644-12, 17-00645-12 y 17-00646-12 y sus vistas de cargo correspondientes, contienen los requisitos establecidos en los arts. 96-I y 99-II del CTB; en primer lugar cabe señalar que las mismas efectivamente contienen los requisitos mínimos de validez citados ut supra, señalando de manera general que “las observaciones surgieron a partir de las diferencias identificadas al comparar anualmente el valor total de las importaciones realizadas por el contribuyente con sus declaraciones juradas form. 200 (IVA) rubro ventas y las pólizas de importación informadas por la Aduana Nacional de Bolivia, determinándose que el contribuyente vende menos de lo que importa por lo que el departamento de fiscalización procedió a revisar el inventario de mercaderías” (sic), siendo que el sujeto pasivo presentó parcialmente la documentación requerida, la cual fue analizada junto otra información obtenida de terceros, llegando la administración tributaria a la conclusión de que el contribuyente no declaró el total de las ventas en los periodos de verificación correspondientes; expresando además que “la documentación analizada y el procedimiento utilizado para la determinación de la diferencia en ventas no declaradas ha sido detallado en la vista de cargo notificada” (sic).

Por lo descrito, se tiene que las señaladas resoluciones administrativas anuladas, hacen una referencia necesaria hacia las Vistas de Cargo Nos.7912-011OVE831-00696/2012, 7912-011OVE832-00697/2012, 7912-011OVE834-00699/2012, 7912-011OVE836-00701/2012, 7912-011OVE837-00702/2012, 7912-011OVE838-00703/2012, 7912-011OVE839-00704/2012 y 7912-011OVE840-00705/2012, pues ahí se detallan parte relevante de los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan sus posteriores resoluciones determinativas, por lo que las indicadas vistas de cargo en su cuadro de análisis y comparación de los ingresos y salidas de mercadería, consignaron los mismos datos, como son las pólizas de importación y sus descripciones, y los datos aportados por el sujeto pasivo, no existiendo certeza en la comparación realizada entre dichas pólizas de importación con las notas de recepción y facturas de diferentes periodos, existiendo las inconsistencias advertidas por la AGIT, debido a la ambigüedad y los errores del análisis realizado, se incurrieron en contradicciones sobre todo en fechas y periodos a los que corresponden los documentos y datos en verificación; asimismo, la AGIT observó que se realizó una incorrecta fijación de la base imponible sobre base cierta, pues se utilizaron datos proporcionados por terceros y que sin embargo, la información conseguida no fue suficiente a efectos de realizar la reconstrucción de inventarios por ítem, ya que la contabilidad utilizada por el contribuyente en el caso de autos fue sobre el sistema periódico, debiéndose contar con un detalle desglosado por ítem del inventario final; aspecto que no se dio ya que la administración tributaria solamente expuso cifras globales que no dan certeza y provocaron todos los errores detallados, no siendo este último extremo siquiera explicado en la demanda contencioso administrativa; por lo que se llega a la conclusión de que los argumentos de la administración tributaria no desvirtuaron las observaciones que llevaron a la nulidades cuestionadas, pues es evidente que se dejó en indefensión al contribuyente, pues no existió consistencia ni certeza en los hechos, actos, elementos y valoraciones que sustentan las deudas tributarias acusadas, incumpliendo lo establecido por los arts. 96.I y 99.II del CTB, mereciendo la consecuencia prevista en los arts. 36-II de la LPA y 55 del D.S. N° 27113.

V.4. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 es incongruente en sus fundamentos al disponer distintas consecuencias respecto a las referidas resoluciones determinativas del caso de autos.

Respecto a si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 es incongruente en sus fundamentos al disponer distintas consecuencias respecto a las referidas resoluciones determinativas del caso de autos, este tribunal no puede pronunciarse al respecto, puesto que es un agravio que no fue reclamado por la AT en sede administrativa, ya que el supuesto agravio surgió en la emisión de la resolución de

alzada, impidiendo a la AGIT emitir resolución expresa y fundamenta al respecto, y en consecuencia, revisarlo ahora en control de legalidad de la referida resolución jerárquica -acto administrativo- mediante el proceso contencioso administrativo, de acuerdo al propio principio de congruencia y de autotutela de la administración; pues, a esta instancia solamente le corresponde verificar la correcta aplicación de la normativa legal que sirvió de fundamento a la resolución jerárquica impugnada, por lo que este motivo no merece consideración alguna, debido al principio de prohibición de per saltum (pasar por alto) en nuestro sistema recursivo, como también al principio de pertinencia y congruencia.

V.5. Conclusión.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal tributaria al respecto en defensa del derecho fundamental al debido proceso del contribuyente del caso de autos, establecido en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 75 a 84 vta., subsanada a fs. 89 y vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2073/2013 de 15 de noviembre, corriente de fs. 58 a 72 vta., emitida por Daney David Valdivia Coria en calidad de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



431

**Banco Central de Bolivia (B.C.B.) c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 32 a 38, interpuesta por Banco Central de Bolivia (BCB) representado por Huáscar Gonzales Portal Altamirano y Ana Gabriela Gonzales Pérez, impugnando la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, pronunciada por Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de la autoridad demandada cursante de fs. 62 a 66 vta., demás antecedentes del proceso.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Dentro del proceso coactivo civil seguido contra Willy Marcos Encinas Torrelio, mediante remate judicial, el BCB se adjudicó el inmueble ubicado en la U.V. 66, Manzana 5, lote 25, cód. cat. N° 029029025, núm. de inmueble 36559, registrado bajo la matrícula computarizada 7011060021049; empero, debido al requisito exigido por la Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral (SER) del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra: no adeudo tributario se impidió al BCB dar inicio con el trámite de registro de transferencia y cambio de nombre en dicha secretaría.

Al operar la prescripción del impuesto municipal a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 1997 al 2011, pidieron la prescripción ante el Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005; pero, fue negada la prescripción de las gestiones 1997 a 2004, mediante R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero, con el argumento de que el inmueble era de Willy Marcos Encinas Torrelio.

En tiempo oportuno, interpusieron recurso de alzada contra la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero, emitiéndose la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0669/2013 de 23 de agosto, que revocó la resolución impugnada y, declaró extinguida, por prescripción, los adeudos tributarios de las gestiones 1997 a 2004 posteriormente, la administración municipal tributaria planteó recurso jerárquico que culminó con la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, que resolvió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0669/2013 de 23 de agosto, respecto a la prescripción por las gestiones 1997 a 2004, manteniendo firme y subsistente únicamente la prescripción otorgada por la gestión 2005 en la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, aplicó erróneamente el D.S. N° 27310 al realizar un análisis restrictivo del art. 5 y demás normas concordantes con dicho artículo; omitió pronunciarse sobre las cargas tributarias de las gestiones 1997 al 2004 que pesan sobre el bien inmueble que se adjudicó; no indica cuál es la norma tributaria que resguarda el derecho propietario del adquirente que le permite levantar los impuestos prescritos; no consideró la legitimación otorgada por el art. 11 de la L. N° 2341 y art. 202 del Cód. Trib. Boliviano así como los principios constitucionales de verdad material, seguridad jurídica y jerarquía normativa.

La autoridad jerárquica demandada afirma que el BCB carece de facultades para solicitar la prescripción del impuesto de las gestiones 1997 a 2004 porque en dichos periodos el Banco no era dueño del bien inmueble que generó la deuda tributaria; sin embargo, el BCB como adjudicatario y nuevo propietario del bien inmueble, se ve afectado por el registro de deudas impositivas prescritas. Las restricciones de carácter legal sobre la disposición y libre ejercicio del derecho propietario afectan el derecho subjetivo del BCB y, por ende, se encuentra facultado para hacer valer sus derechos a través de los recursos legales, situación que no fue tomada en cuenta por la AGIT.

Revisados las normas de derecho tributario y los fundamentos contenidos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, se tiene claro que no solucionó la situación en la que se encuentra el BCB. Como actual propietario y directo interesado, ya que no le permiten levantar las cargas prescritas que pesan sobre el inmueble, impidiendo el registro de la transferencia, cambio de nombre y limitando, así, el ejercicio pleno del derecho de propiedad. Agrega, que demostró que las cargas tributarias pesan sobre el inmueble y no sobre el sujeto pasivo.

Citando precedentes del Sistema de Información de Doctrina Tributaria, Resoluciones Jerárquicas: STG/RJ/0036/2008, STG/RJ/0056/2008, STG/RJ/0505/2008 y STG/RJ/0545/2008, afirma que la prescripción es de interés general y responde a principios de certeza y seguridad jurídica, pilares básicos del ordenamiento jurídico, sostiene que en el caso concreto se produjo la prescripción material de los adeudos tributarios, realizando a continuación el siguiente detalle:

Gestión	Año de pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles	Inicio de la prescripción	Tiempo de prescripción	Fecha de la prescripción
1997	1998	01 enero de 1999	5 años	31 diciembre 2003
1998	1999	01 enero de 2000		31 diciembre 2004
1999	2000	01 enero de 2001	5 años	31 diciembre 2005
2000	2001	01 enero de 2002	(L. N° 1340)	31 diciembre 2006
2001	2002	01 enero de 2003		31 diciembre 2007
2002	2003	01 enero de 2004		31 diciembre 2008
2003	2004	01 enero de 2005	4 años	31 diciembre 2008
2004	2005	01 enero de 2006	(L. N° 2492)	31 diciembre 2009

Citando las SS.CC. Nos. 992/2005-R y 1606/2002-R indica que en caso de presentarse vacío legal, el código tributario ha previsto la analogía y supletoriedad de otras ramas jurídicas. Asimismo, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1827/2013 de 7 de octubre, respaldó la aplicación del Código Civil respecto al instituto de la prescripción cuando exista vacío jurídico, situación que no fue valorado por la autoridad demandada. En ese sentido, señala que el BCB al adquirir el inmueble a través de la venta perfecta se encuentra limitado en el ejercicio de su derecho propietario, puesto que existen cargas tributarias prescritas hace más de 5 años atrás. Agrega, que si bien los adeudos son de carácter personal y corresponden a su anterior propietario; sin embargo, la carga tributaria pesa sobre el inmueble del Banco y no sobre el sujeto pasivo a quien corresponde el cumplimiento de dichas obligaciones.

Finalmente, señala la vulneración de los principios constitucionales de certeza, seguridad jurídica y verdad material, así como el derecho a la propiedad privada y su garantía de ejercicio.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre; y, se declare prescritas los impuestos de las gestiones 1997 a 2004.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 62 a 66 vta., contestó en forma negativa a los términos de la demanda, señalando lo siguiente: a) Esta instancia jerárquica puntualizó que el BCB no es responsable del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 1997 a 2004, ya que en dichos periodos existía otro titular, siendo el anterior sujeto pasivo quien cuenta con la facultad de solicitar la prescripción; b) No está en discusión el derecho adquirido del BCB sobre el bien inmueble adjudicado mediante venta forzosa; c) La solicitud de prescripción planteada por el BCB corresponde sólo a partir de la gestión 2004, en razón a que en ese año se produjo la adjudicación del bien inmueble y de las anteriores gestiones corresponden al otro titular; d) En aplicación del parágrafo II del art. 54 del C.T.B., señaló que la administración tributaria no puede negarse a recibir pagos que efectúe el contribuyente, por lo que ya emitió un pronunciamiento sobre la negativa del registro de transferencia y cambio de nombre; e) Por efecto del art. 5 del D.S. N° 27310 [de 9 de enero de 2004] se vieron imposibilitados de ingresar al análisis de la prescripción, debido a que el BCB carece de la facultad de pedir la prescripción

de las gestiones 1997 a 2004; y, f) El pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de gestiones pendientes no se constituye en un requisito previo para la liquidación del Impuesto Municipal de Transferencia por el inmueble que se registra, citando al efecto la Resolución AGIT-RJ/0083/2010 y 0866/2012 de 25 de septiembre. Asimismo, indica que siguió el mismo razonamiento de la Resolución STG-RJ/0224/2006 de 3 de agosto, reiterado en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0587/2012 de 3 de agosto, 0146/2011 de 3 de marzo y 0429/2011 de 4 de mayo.

II.1. Petitorio

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre.

Corrida en traslado la respuesta, el BCB haciendo una presentación didáctica ratificó los términos de la demanda, haciendo uso de la réplica (fs. 89 a 95 vta.).

Por escrito presentado el 26 de noviembre de 2014 (fs. 99 a 100), la AGIT presentó dúplica indicando que no se enervó los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales que sustentan la resolución jerárquica AGIT-RJ 02163/2013 de 2 de diciembre.

La Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, representada por Fernando Mustafá Iturralde -hoy tercero interesado- no se apersonó ni presentó memorial a pesar de su notificación mediante Provisión Citoria practicada el 8 de agosto de 2014 (fs. 55).

Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos administrativos.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

II.1 Cursa acta judicial de adjudicación de remate, de 5 de marzo de 2005, del bien inmueble ubicado en la U.V. 66, manzana 5, lote 25, zona Norte de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, con una superficie de 361.86 m², registrado bajo la matrícula N° 7.01.0.06.0021079 a favor de BCB (fs. 9 y vta. del anexo 1).

II.1.1. Auto de 14 de abril de 2005, que aprueba la adjudicación realizada a favor de Banco Mercantil S.A., que actúa en representación de BCB (fs. 10 del anexo 1).

II.2.R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero (fs. 13 a 14 del anexo 1), que resolvió aceptar la prescripción del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de la gestión 2005 del inmueble 36559 con Cód. Cat. N° 029029025; y, rechazar la prescripción de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 porque el sujeto pasivo [de los citados periodos] era Willy Encinas Torrelío, con base en el siguiente razonamiento:

“...Verificado en el sistema y en la documentación se pudo constatar que el inmueble fue adjudicado en fecha 05 de Marzo del año 2005, por lo tanto el Banco Central de Bolivia es propietario del bien inmueble a partir de la gestión 2005”.

II.3. Con similares argumentos que la demanda contenciosa administrativa, el BCB presenta recurso de alzada contra la referida R.A. N° (fs. 16 a 19 del anexo 1), siendo subsanada el 20 de mayo de ese año (fs. 25 a 26 del anexo 1). Y, luego de los trámites correspondientes, se pronunció la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0669/2013 de 23 de agosto (fs. 73 a 80 del Anexo 1), que determinó revocar parcialmente la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria respecto al impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 del bien inmueble N° 36559, con registro catastral N° 029029025, con base en el siguiente fundamento:

De la legitimidad del Sujeto pasivo.

“(…), si bien es cierto que la obligación Tributaria del IPBI, de las gestiones 1997, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, ocurrió antes que el recurrente se adjudicara el bien inmueble descrito precedentemente, lo cual confirma los argumentos expuestos por la Administración Tributaria Municipal de que el sujeto pasivo de esta obligación tributaria es el anterior propietario; sin embargo, la citada Administración no tomó en cuenta lo previsto por el art. 1499 del Cód. Civ., que señala que la prescripción puede oponerse o invocarse por los acreedores y cualesquiera otros interesados en ella, cuando la parte a quien favorece no la hace valer o ha renunciado a ella”.

“De este análisis se evidencia, que la empresa recurrente cuenta con el derecho de solicitar la prescripción de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, ante la Administración Tributaria Municipal”.

De la Prescripción.

“(…), la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310 (R.C.T.B.), dispone que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 (C.T.B.), esto es, a partir del 4 de noviembre de 2003, las disposiciones sobre prescripción se sujetan a la ley vigente cuando ocurrió el hecho generador de la obligación. En el presente caso, tratándose del IPBI de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, se tiene que los hechos generadores se produjeron durante la vigencia de la L. N° 1340 (C.T.B.) y para la gestión 2003 y 2004, sería aplicable la L. N° 2492 (C.T.B.), por lo que corresponde aplicar las disposiciones sobre prescripción contempladas en las citadas Leyes, conforme a lo dispuesto por el último párrafo de la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310 (R.C.T.B.)”.

“(…) el cómputo de la prescripción del IPBI de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 se inició el 1º de enero de año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo y concluyó a los cinco y cuatro años, conforme se verifica en el siguiente cuadro.”; luego de mostrar un cuadro igual al expuesto en la presente demanda contenciosa administrativa, concluyó: “...al ser inexistentes en el presente proceso las causales de interrupción de prescripción conforme establece el art. 54 de la L. N° 1340 (C.T.B.), respecto a las gestiones 2003 y 2004, por el IPBI, estas se encuentran prescritas”.

“(…) la Secretaría de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Municipal Autónomo de Santa Cruz de la Sierra, al emitir la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero de 2013, rechazando la prescripción solicitada por el Banco Central de Bolivia, omitió considerar adecuadamente la normativa aplicable respecto del IPBI de las gestiones 1997 a la 2004, del bien inmueble No. 36559, con registro catastral N° 029029025; en consecuencia al encontrarse prescritas, corresponde a esta instancia otorgar la razón a la empresa recurrente y revocar parcialmente el acto impugnado”

II.4. Fernando Jaime Mustafá Iturralde, en su condición de Secretario de Recaudaciones y Gestión Catastral del Gobierno Autónomo de Santa Cruz de la Sierra, interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada mencionada precedentemente señalando que no corresponde aplicar el Código Civil para fundamentar la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias y que el BCB carece de legitimación para pedir la prescripción (fs. 100 a 104 del anexo 1); el mencionado recurso fue subsanado por memorial presentado el 2 de octubre de 2013 (fs. 107 del anexo 1).

II.5. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre (fs. 138 a 149 vta. del anexo 1), que resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0669/2013 de 23 de agosto, en la parte referida a la prescripción del IPBI de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004; y, mantuvo la prescripción del IPBI de la gestión 2005, otorgada en la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero, con base en lo siguiente:

Sobre la legitimación activa para la presentación del recurso de alzada.

“(…) el Banco Central de Bolivia adquirió a través de un proceso judicial de remate (...) el bien inmueble de propiedad de Willy Marcos Encinas Torrelio, ubicado en la UV. 66, Manzana 5, Lote N° 25 con Cód. Cat. N° 029029025 y número de inmueble 36559 (...) habiéndose en este sentido emitido una R.A. N° que se pronuncia de forma definitiva y pone fin al procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente. Consecuentemente, al existir un acto administrativo que niega la solicitud del Banco Central, se concluye que el mismo, conforme establece el art. 202 de la L. N° 2492 (C.T.B.), goza de legitimación activa para promover los recursos administrativos, elemento que forma parte de su derecho constitucional a la defensa y al debido proceso, en mérito a los cuales las disposiciones normativas prevén la posibilidad de someter a revisión los actos que emitan las Administraciones Tributarias”.

“Ahora bien, esta situación debe distinguirse de la causal por la cual la administración tributaria municipal rechazó a la solicitud de prescripción planteada por el Banco Central de Bolivia; su argumento, se basa en el hecho de que el sujeto pasivo por el IPBI de las gestiones 1997 a 2004 era Willy Marcos Encinas Torrelio, motivo por el cual el BCB carecería de legitimación para solicitar la prescripción, conforme manda el art. 5 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.)”.

Respecto a la calidad de Sujeto Pasivo.

“IX. (...) la Administración Tributaria Municipal, para rechazar la prescripción solicitada por el BCB, sustenta su R.A. N° en el argumento de que el Sujeto Pasivo del bien inmueble por las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 era Willy Marcos Encinas Torrelio. Al respecto, cabe señalar que las disposiciones tributarias –de forma precisa, el citado art. 5 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.) establecen de forma inequívoca que el facultado para plantear la prescripción es el sujeto pasivo y el tercero responsable, no existiendo vacío en relación a dicho aspecto que amerite aplicación de disposición supletoria alguna”.

“IX. (...) las disposiciones tributarias de forma precisa, el citado art. 5 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.)- establecen de forma inequívoca que el facultado para plantear la prescripción es el sujeto pasivo y el tercero responsable, no existiendo vacío en relación a dicho aspecto que amerite aplicación de disposición supletoria alguna”.

“X. Consecuentemente, en relación a que el art. 1478 del Cód. Civ. otorga legitimación extraordinaria al tercer adjudicatario para el ejercicio y defensa de todos los derechos que tenía el anterior propietario, cabe aclarar que no se discute el hecho de que por efecto de la venta forzosa y en materia civil el BCB haya adquirido derechos sobre el bien inmueble adjudicado, sino el hecho de que, tal como determina de forma categórica la L. N° 2492 (C.T.B.), la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal (art. 13) e intransmisible, toda vez que la transferencia de la propiedad no implica una pérdida de la condición de sujeto pasivo (art. 24), por lo que tratándose de una tercera persona que no constituya sujeto pasivo o tercero responsable, la actuación a nombre de alguno de los dos deberá realizarse a través de mandato expreso (situación que no inhibe el pago que voluntariamente hiciera por la deudas pendientes que desee subrogarse, conforme prevé el art. 52 del (C.T.B.)”.

“XII. (...) siendo que en materia del IPBI, el hecho generador está dado por el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de inmuebles urbanos y/o rurales (en caso de que no se haya perfeccionado el dicho derecho) al 31 de diciembre de cada año, se observa que el mediante auto de 14 de abril de 2005, emitido por el Juzgado 9º. de Partido en lo Civil y Comercial de la Capital Santa Cruz, se aprobó el remate en subasta pública del bien inmueble de propiedad de Willy Marcos Encinas Torrelio Cielo Hurtado Rojas, registrado bajo la matrícula N° 7.01.1.06.0021049, adjudicándose a favor del Banco Central de Bolivia (fs. 10 vta. del expediente)”.

“XIV. Del referido documento se establece que el BCB adquiere derechos y obligaciones sobre el citado inmueble a partir del 14 de abril de 2005, lo que equivale a decir que en virtud de lo previsto en los arts. 52 de la L. N° 843, 3 y 5 del D.S. N° 24204, es recién a partir de dicha fecha que se convirtió en sujeto pasivo de dicho impuesto. De esta forma, siendo que la obligación sobre la cual se encuentra en controversia la procedencia de la prescripción, corresponde al IPBI por las gestiones 1997 a 2004, se establece indubitablemente que el BCB no era el

propietario o poseedor del bien inmueble durante dichas gestiones, motivo por el cual no puede considerarse contribuyente sino hasta el 14 de abril de 2005”.

Luego de citar el art. 27 del C.T.B., indica: “XXI. (...) la solicitud de prescripción planteada por el BCB correspondía sólo a partir de la gestión posterior a la 2004, año en el que se adjudicó el inmueble, siendo que por las gestiones anteriores a la misma se encontraba como titular del inmueble Willy Marcos Encinas Torrelio, es decir, como Sujeto Pasivo del IPBI, por lo que era ella quien tiene la obligación de pago del citado impuesto y por ende la facultad legal para solicitar la prescripción de las acciones de la administración tributaria para determinar o cobrar el pago del impuesto, en determinado tiempo; consecuentemente, se advierte que la administración municipal de forma acertada rechazó la prescripción del IPBI de las gestiones 1997 a 2004”.

“XXIII. De los preceptos legales señalados, se establece que el BCB no se constituye en responsable del IPBI de las gestiones 1997 a 2004, por el inmueble con Registro N° 36559 y Cód. Cat. N° 029029025, por tanto carece de la facultad de solicitar la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria Municipal por efecto del Art. 5 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.), viéndose esta autoridad recursiva imposibilitada para ingresar al análisis de la prescripción del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, por dichas gestiones”.

Identificación del problema jurídico planteado

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por las partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: 1) Si, el BCB como actual propietario del bien inmueble ubicado en la UV 66, Manzana 5, lote 25, Cód. Cat. N° 029029025, número de inmueble 36559, registrado bajo la Matrícula Computarizada N° 7011060021049, cuenta con la facultad legal para pedir la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 1997 a 2004, que son anteriores a la adquisición de su derecho propietario.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde resolver la problemática expuesta.

Análisis del problema jurídico planteado.

IV.1. Consideraciones previas.

IV.1.1. Aclaración sobre el tipo de legitimación en controversia.

Los antecedentes del caso evidencian que para una mejor comprensión del problema es necesario aclarar la distinción entre legitimatio ad causam y legitimatio ad processum, entendida la primera como: “...la condición jurídica en que se halla una persona con relación al concreto derecho que invoca en el proceso, en razón de su titularidad u otra circunstancia que justifica su pretensión...” (A.S. N° 1132/2015 ley de 7 de diciembre; en similar sentido, el A.S. N° 332/2015 ley de 18 de mayo, ambos de la Sala Civil de este Tribunal), mientras que esta última legitimatio ad processum es entendida como: “...legitimación procesal está referida a aptitud o idoneidad para intervenir válidamente en el proceso, ya sea de parte del demandante o del demandado o de quienes intervienen en su representación (apoderados); es una cuestión de carácter estrictamente formal; en tanto que la legitimación ad causam se vincula con la titularidad del derecho sustancial que se pretende ejercitar con la demanda, exige que la demanda sea presentada por quien realmente tenga la titularidad del derecho sustancial que se reclama, es una cuestión que hace al fondo de la pretensión...” (el resaltado es nuestro) (Auto Supremo N° 568/2014 de 9 de octubre; similar razonamiento fue expuesto en el A.S. N° 1051/2016 de 6 de septiembre, ambos de la Sala Civil de este Tribunal).

No obstante que la diferenciación expuesta fue abordada con mayor amplitud en el ámbito civil; sin embargo, al formar parte de la teoría general del proceso, no impide su aplicación en otros ámbitos del derecho. Así, en la justicia constitucional se indicó: “...la falta de legitimatio ad processum, se presenta cuando el demandado no es titular de la relación jurídica procesal, relación en la que necesariamente debe fundarse la pretensión, con prescindencia de que la acción cuente o no con el fundamento suficiente...” (S.C. N° 0921/2011-R de 22 de junio).

Por lo expuesto, este tribunal no encuentra impedimento legal ni doctrinal para hacer la distinción de la legitimación antes referida en la resolución del caso particular, tanto en su esfera sustancial como procesal a fin de identificar el tipo de legitimación discutido por la Autoridad demandada. Así, el BCB -hoy demandante reclama que la autoridad demandada no consideró que los arts. 11 de la L. N° 2341 y 202 del C.T.B. le otorgan legitimación para asumir defensa de sus derechos.

El art. 11 citado L. Pdto. Adm., indica que: “I. Toda persona individual o colectiva, pública o privada, cuyo derecho subjetivo o interés legítimo se vea afectado por una actuación administrativa, podrá apersonarse ante la autoridad competente para hacer valer sus derechos o intereses, conforme corresponda; II. Cualquier persona podrá intervenir como denunciante, sin necesidad de acreditar interés personal y directo en relación al hecho o acto que motiva su intervención; III. El Defensor del Pueblo, podrá actuar en el procedimiento administrativo, de conformidad a la Constitución Política del Estado y la Ley” (el resaltado nos corresponde). Asimismo, el art. 202 del C.T.B. establece: “Podrán promover los recursos administrativos establecidos por la presente Ley las personas naturales o jurídicas cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre”, concluyéndose, que la legitimación a la que hace referencia los artículos citados por el BCB es la legitimatio ad processum, entendida como la aptitud o idoneidad legal para intervenir válidamente en el proceso. Los antecedentes, arrimados al expediente, evidencian que no se limitó o restringió el derecho del BCB a intervenir en el proceso (aspecto formal), por cuanto, ante el rechazo de la solicitud de prescripción de las gestiones 1997 al 2004, presentó recurso de alzada contra la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero, obteniendo como respuesta la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0669/2013 de 23 de agosto. La Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, en uso de su derecho, presentó recurso jerárquico y, en prosecución de trámites, se pronunció la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, misma que hoy -a demanda del BCB- es objeto de control judicial.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, luego de analizar el origen del derecho propietario del BCB y advertir la existencia de la R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero, precisó: “VI. (...) al existir un acto administrativo que niega la solicitud del

Banco Central, se concluye que el mismo conforme establece el art. 202 de la L. N° 2492 (C.T.B.), goza de legitimación activa para promover los recursos administrativos, elemento que forma parte de su derecho constitucional a la defensa y al debido proceso, en mérito a los cuales las disposiciones normativas prevén la posibilidad de someter a revisión los actos que emitan las administraciones tributarias; consiguientemente, los antecedentes del caso particular evidencian que el derecho del BCB a intervenir en el proceso y impugnar -legitimatío ad processum-, no fue restringido ni está en conflicto, puesto que se aplicó correctamente el art. 11 de la L. N° 2341 y 202 del C.T.B..

La problemática, como bien advierte la Resolución Jerárquica hoy impugnada, está en lo siguiente: "VII. (...) esta situación debe distinguirse de la causal por la cual la Administración Tributaria Municipal rechazó a la solicitud de prescripción planteada por el Banco Central de Bolivia; su argumento se basa en el hecho de que el sujeto pasivo por el IPBI de las gestiones 1997 a 2004 era Willy Marcos Encinas Torrelio, motivo por el cual el BCB carecería de legitimación para solicitar la prescripción, conforme manda el Art. 5 del D.S. N° 27310 (RC.T.B.); es decir, la controversia radica en la legitimatio ad causam, referido al ejercicio del derecho del BCB, de pedir la prescripción, en razón a la titularidad del bien inmueble que ostenta -adjudicado vía judicial-, ubicado en la U.V. 66. Manzana 5, lote 25, zona Norte con una superficie de 361.86 m2, registrado bajo la matrícula N° 7.01.0.06.0021079.

Aclarado que la disputa está en el derecho a solicitar la prescripción de las gestiones 1997 al 2004 en razón a la titularidad -legitimación ad causam-, corresponde analizar la veracidad de los argumentos empleados en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, que indicó que el BCB carece de legitimación para pedir la prescripción de las citadas gestiones porque no era aún propietario del bien inmueble adjudicado.

IV.1.2. En cuanto a la negativa de la Administración Tributaria Municipal de recibir los documentos presentados por el BCB para el trámite de transferencia

De la misma forma, cabe aclarar que la negativa de la AT del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra de recibir, proseguir y concluir el trámite de transferencia iniciado por el demandante fue resuelto en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, cuando indicó lo siguiente: "XXII. (...) cabe dejar en claro, que en aplicación de lo dispuesto en el parág. II del art. 54 de la L. N° 2492 (C.T.B.), la Administración Tributaria no podrá condicionar al sujeto pasivo, el pago del Impuesto Municipal a las Transferencias (IMT), al previo pago del IPBI, siendo que bajo responsabilidad funcionaria, no puede negarse a recibir pagos que efectúe el contribuyente".

La previsión del art. 54.II del C.T.B. señala: "En ningún caso y bajo responsabilidad funcionaria, la AT podrá negarse a recibir los pagos que efectúen los contribuyentes sean éstos parciales o totales, siempre que los mismos se realicen conforme a lo dispuesto en el artículo anterior"; en ese sentido, el Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra no puede impedir la recepción de los documentos presentados por el BCB para el pago del Impuesto Municipal a las Transferencias ni está autorizada para condicionarla al previo pago del IPBI debido a que se tratan de obligaciones tributarias diferentes, en cuanto al hecho generador y, la imputación de pagos en primer lugar- está facultada a la elección del deudor, no pudiéndose negar la recepción de pagos.

Consecuentemente, al ser pertinente y legal la aclaración de la Autoridad demandada respecto a la negativa injustificada de la Administración Tributaria Municipal de recibir los documentos presentados, por el BCB para el pago del Impuesto Municipal a las Transferencias, no corresponde realizar un mayor pronunciamiento, quedando facultado el actor, en caso de persistir la obstrucción en la recepción del pago referido, demandar la responsabilidad funcionaria, conforme prevé el art. 54.II del C.T.B.

IV.2. Si, el BCB como propietario del bien inmueble ubicado en la UV 66, Manzana 5, lote 25, Cód. Cat. N° 029029025, número de inmueble 36559, registrado bajo la matrícula computarizada 7011060021049, cuenta con la facultad legal para pedir la prescripción del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de las gestiones 1997 a 2004, que son anteriores a la adquisición de su derecho.

Dado que se analizan hechos acaecidos hace más de diez años atrás (gestiones 1997 a 2004) corresponde aplicar la normativa legal prevista para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria. Así, la L. N° 1606 de 22 de diciembre de 1994, estableció la creación del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), siendo precisado en su objeto y alcance por el D.S. N° 24204 de 23 de diciembre de 1995 (reglamento del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles); en ese sentido, se tiene lo siguiente:

IV.2.1. Creación del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y sujeto pasivo

El art. 52 de la L. N° 1606 de 22 de diciembre de 1994, en cuanto al objeto y sujeto pasivo del IPBI, señala: "Créase un impuesto anual a la propiedad inmueble situada en el territorio nacional que se regirá por las disposiciones de este capítulo.

Son sujetos pasivos del impuesto las personas jurídicas o naturales y las sucesiones indivisas, propietarias de cualquier tipo de inmuebles, incluidas tierras rurales obtenidas por títulos ejecutoriales de reforma agraria, dotación, consolidación, adjudicación y por compra y por cualquier otra forma de adquisición. Los copropietarios de inmuebles colectivos de uso común o proindivisos serán responsables del tributo por la parte en prorrata que les correspondiere" (las negrillas son nuestras). Por su parte, el art. 2 del D.S. N° 24204 de 23 de diciembre de 1995 (reglamento del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles) prevé: "(Hecho generador) El hecho generador de este impuesto, está constituido por el ejercicio del derecho de propiedad o la posesión de inmuebles urbanos y/o rurales, al 31 de diciembre de cada año, a partir de la presente gestión" (el resaltado fue añadido); y, en cuanto al sujeto pasivo, el citado decreto supremo, indica: "Son sujetos pasivos, las personas jurídicas o naturales y sucesiones indivisas que sean propietarias de bienes inmuebles, bajo cualquier título de acuerdo a lo dispuesto en el art. 52° de la L. N° 843 (texto ordenado en 1995), incluidas las empresas públicas.

Están comprendidas en la definición de sujetos pasivos:

Las personas jurídicas propietarias de inmuebles urbanos y/o rurales, cualquiera sea su extensión.

Las personas naturales o sucesiones indivisas propietarias de inmuebles urbanos y/o rurales, cualquiera sea su extensión, excepto lo establecido en el art. 11° de este reglamento.

Los donantes a favor de entidades públicas del Estado y los propietarios de bienes inmuebles urbanos y/o rurales expropiados, mientras no se suscriba el documento legal que haga efectiva la donación, o mientras no quede firme la expropiación, respectivamente”.

Asimismo, el art. 5 del referido D.S. N° 24204 señala: "Cuando el derecho propietario del inmueble urbano o rural no haya sido perfeccionado o ejercitado por el titular o no conste titularidad alguna sobre el en los registros públicos pertinentes, se considera como sujetos pasivos a los tenedores, poseedores, ocupantes o detentadores, bajo cualquier título, sin perjuicio del derecho de estos últimos a repetir el pago contra los respectivos propietarios, o a quienes beneficie la declaratoria de derechos que emitan los tribunales competentes”.

En ese contexto, al haberse demostrado que BCB se adjudicó, el 5 de marzo de 2005, mediante subasta y remate-, el bien inmueble ubicado en la U.V. 66, manzana 5, lote 25, zona Norte de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra con una superficie de 361.86 m², registrado bajo el folio real N° 7.01.0.06.0021079 se cumple el supuesto previsto en la norma precedentemente citada referido a la calidad de propietario del referido bien; y, por ende, BCB se constituye en el sujeto pasivo del IPBI, ya que el hecho generador de la obligación tributaria está fundado por el ejercicio del derecho propietario, conforme manda el art. 2.a) del D.S. N° 24204 de 23 de diciembre de 1995.

Si bien es verdad que no está en discusión el derecho propietario del BCB ni el derecho a pedir la prescripción del IPBI del inmueble, descrito ut supra, desde el día en que fue adquirida, mediante subasta judicial el 5 de marzo de 2005, aprobada mediante Auto de 14 de abril de 2005 (fs. 10 del anexo 1); sin embargo, la controversia está en determinar si puede ejercer derechos anteriores a la adquisición de su derecho propietario, en cuanto al IPBI de los periodos 1997 al 2004. En efecto, la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Santa Cruz de la Sierra, mediante R.A. N° 102/2013 de 28 de febrero y, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, reconocen que el BCB tiene legitimación para solicitar la prescripción del IPBI de la gestión 2005 del inmueble 36559 con Cód. Cat. N° 029029025, ubicado en la U.V. 66, manzana 5, lote 25, zona norte del inmueble tantas veces mencionado; obligación que surge en razón a su condición de propietario, conforme se describió en los puntos II.2 y II.5 del presente fallo judicial; empero, si dicho derecho es extensible a las gestiones anteriores, es precisamente el tema en discusión contenido en la demanda contenciosa administrativa.

Así, la autoridad hoy demandada, mediante resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, sostiene que el BCB carece de legitimación para solicitar la prescripción del IPBI de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, sobre el bien inmueble adjudicado y tantas veces descrito, debido a que la obligación tributaria es de carácter personal e intransmisible, siendo el facultado para ejercer dicho derecho a decir de la AGIT- únicamente Willy Marcos Encinas Torrelío, por ser el anterior propietario. La autoridad demandada afirma: "XIV. (...) el BCB no era propietario o poseedor del bien inmueble durante dichas gestiones, motivo por el cual no puede considerarse contribuyente sino hasta el 14 de abril de 2005". Si bien es cierto que el art. 13 del C.T.B. establece que: "La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se regirán por Ley especial" (las negrillas fueron añadidas) y, ésta surge entre el Estado y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador de los tributos (S.C. N° 1058/2013 de 12 de julio), indicando el art. 24 del citado Código: "No perderá su condición de sujeto pasivo, quien según la norma jurídica respectiva deba cumplir con la prestación, aunque realice la traslación de la obligación tributaria a otras personas"; sin embargo, bajo el principio de legalidad (Reserva de Ley), previsto en los arts. 5.4 y 6.1 del C.T.B., la Ley puede designar al sujeto pasivo que está encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias, constituyéndose en fuente directa del derecho tributario.

Por la riqueza doctrinal que se recoge, este tribunal ve pertinente rescatar el análisis jurídico realizado por el tribunal constitucional de los 10 años, en una acción de inconstitucionalidad concreta, en el que se reclamó que por determinación de la ley, personas que no tienen el carácter de contribuyentes, según los arts. 27 y 28 del C.T.B. de 28 de mayo de 1992, son considerados responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la S.C. N° 0081/2006 de 18 de octubre, abordó el análisis sobre a quien se considera Responsable de la obligación tributaria, indicando: "...en el ámbito tributario, surge la relación bilateral que se produce entre el estado u otros entes públicos y los particulares, en el que el Estado, a través de sus entidades respectivas, se constituye en el acreedor del tributo por lo que es el sujeto activo de la relación tributaria, y los particulares se constituyen en los deudores del tributo como sujetos pasivos analizando al sujeto pasivo de obligación tributaria, el citado fallo agregó: "...el término sujeto pasivo engloba a dos diferentes sujetos que intervienen en la relación tributaria y que se constituyen en los sujetos pasivos de la obligación tributaria; ellos son, por una parte, los contribuyentes y por otra, los responsables" (el subrayado es nuestro). precisando, aún más, las categorías de contribuyente y responsables, dijo: "de acuerdo con la doctrina del derecho tributario los contribuyentes también son conocidos como los responsables por deuda propia; en consecuencia, son aquellas personas naturales o jurídicas contra quienes se ha verificado el hecho imponible previsto en la norma legal y, en consecuencia, resultan deudores a título personal de la obligación tributaria" (el resaltado nos corresponde) y, [los responsables] "Según la doctrina, son conocidos como los responsables por deuda ajena, ello debido a que la Ley tributaria llama a cumplir la obligación junto con el contribuyente o en su lugar, al ser también sujeto pasivo de la obligación tributaria, aunque no esté revestido del carácter de contribuyente". Con base en ello, concluyó: "...tanto el contribuyente, o sea, la persona sobre la cual se produce el hecho generador (deudor por cuenta propia), así como el responsable, la persona que por prescripción de la ley debe cumplir las obligaciones atribuidas al contribuyente (deudor por obligación ajena) deben cumplir con las obligaciones tributarias, por cuanto ambos se reitera son sujetos pasivos de la obligación tributaria". En el caso relatado, declararon la constitucionalidad de los artículos cuestionados (arts. 27 y 28 del C.T.B. de 28 de mayo de 1992).

Nuestro actual Cód. Trib. Boliviano no es ajeno al análisis doctrinal referido a la categoría del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por cuanto también prevé la figura jurídica del contribuyente (art. 23 del C.T.B.) y de los terceros responsables (art. 27 del C.T.B.); siguiendo el razonamiento del fallo constitucional precedentemente citado la legislación tributaria actual nos habla de la coexistencia del responsable por deuda propia y del responsable por deuda ajena. De esta manera, el art. 27 del C.T.B. establece la convivencia de los terceros responsables al indicar: "Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél. El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes" (el resaltado es nuestro). En

armonía con la doctrina y el Código Tributario Boliviano, el art. 4 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, establece: “Son responsables de la obligación tributaria: a) El sujeto pasivo en calidad de contribuyente o su sustituto en los términos definidos en la L. N° 2492 ; b) Los terceros responsables por representación o por sucesión, conforme a lo previsto en la Ley citada y los responsables establecidos en la L. N° 1990 y su reglamento” (el subrayado fue añadido). La sucesión puede producirse por efecto de los contratos y/o negocios jurídicos o por causa del fallecimiento de la persona. De ahí, que el art. 27 in fine del C.T.B. establezca que el carácter de tercero responsable se asume por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes, configurándose la venta judicial en una sucesión de obligaciones de carácter oneroso.

En ese contexto, el B.C.B. respecto al pago del IPBI de las gestiones 1997 al 2004 no se constituye en contribuyente (responsable por deuda propia) sino en tercero responsable (responsable por deuda ajena), que está obligado, por disposición de la ley (art. 27 del C.T.B.), al pago del IPBI de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, sobre el inmueble ubicado en la UV 66, Manzana 5, lote 25, código catastral N° 029029025, número de inmueble 36559, registrado bajo el folio real 7011060021049.

No se puede perder de vista que la imposición de obligaciones tributarias ex lege trae consigo la existencia de derechos; los derechos están estrechamente relacionados con las obligaciones, lo que en el ámbito jurídico se denomina correlación entre deberes y derechos. En ese sentido, el B.C.B. hoy demandante no sólo está obligado al pago del IPBI de las gestiones 1997 al 2004, como tercero responsable [por deuda ajena] sino que también cuenta con el derecho de oponer la prescripción. Así, el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, establece: “El sujeto pasivo o tercero responsable podrá solicitar la prescripción en sede administrativa como judicial en la etapa de ejecución tributaria” (las negrillas son nuestras); consiguientemente, se tiene que el B.C.B. tiene legitimación legitimatio ad causam para pedir la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004 (anteriores a la adquisición de su derecho propietario) que recae sobre el bien inmueble adjudicado, ubicado en la UV 66, Manzana 5, lote 25, código catastral N° 029029025, número de inmueble 36559, registrado bajo la matrícula computarizada 7011060021049, por las razones explicadas ut supra, siendo ilegal e irrazonable el juicio expuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2163/2013 de 2 de diciembre, que indica que únicamente Willy Marcos Encinas Torrelio (anterior propietario del bien inmueble adjudicado), en su condición de sujeto pasivo del IPBI, tenga la facultad de pedir la prescripción de la obligación tributaria, puesto que suprime la existencia de los terceros responsables, que por disposición de la ley, están obligados al pago de las obligaciones tributarias y cuentan con la facultad de pedir la prescripción (art. 5 del D.S. N° 27310).

Por lo expuesto, el Banco Central de Bolivia ha demostrado el interés legítimo que le asiste para invocar la prescripción del IBPI respecto al inmueble citado, en razón a que se encuentra directamente afectado con la limitación a su derecho de propiedad, pues al ser un impuesto de naturaleza real, el inmueble se encuentra reatado a dicho impuesto, máxime si el art. 11 de la L. N° 2341, aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74-I del Cód. Trib., establece que toda persona individual o colectiva, pública o privada, cuyo derecho subjetivo o interés legítimo se vea afectado por una actuación administrativa, podrá apersonarse ante la autoridad administrativa para hacer valer sus derechos.

Consiguientemente, al no habersele reconocido legitimación activa para solicitar la prescripción de gestiones 1998 al 2004, en las cuales no tenía la calidad de sujeto pasivo, empero, por la transmisión onerosa del bien inmueble adquirió la calidad de tercero responsable de indicadas gestiones, se ha vulnerado el derecho al ejercicio de la propiedad privada, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva establecidas en los arts. 56-I y II, 178-I y 115 de la C.P.E.

La argumentación precedente, permite concluir que el Banco Central de Bolivia goza de legitimación activa, por lo que corresponde acoger favorablemente la pretensión de la entidad demandante; empero, toda vez que la AGIT centró su fallo en la falta de legitimación activa del demandante, sin pronunciarse sobre si se operó o no la prescripción del IPBI de las gestiones 1998 al 2004, corresponde a dicha instancia administrativa, emitir nueva resolución de recurso jerárquico, ingresando al análisis de la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, por dichas gestiones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda de fs. 32 a 38, interpuesta por el Banco Central de Bolivia y por consiguiente ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2163/2013 de 2 de diciembre, y dispone que la AGIT emita nueva Resolución Jerárquica atendiendo los fundamentos de la presente sentencia.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



432

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo.

Distrito: Santa Cruz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 33 a 36 vta., subsanada a fs. 41, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 4 de noviembre, emitida por la AGIT, representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 46 a 50 vta., la notificación mediante provisión citatoria al tercer interesado practicado el 4 de septiembre de 2014 cursante a fs. 67; demás antecedentes procesales así como la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

A tiempo de ratificar el Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, afirma que la AGIT de manera tergiversada y nada objetiva sostuvo que el citado proveído no se encuentra fundamentado y, por ello, vulneraría el derecho a la defensa y el debido proceso de Refinería Parapetí SRL -hoy tercero interesado-; empero, todas las actuaciones de la administración tributaria fueron realizadas con las facultades que le otorga la ley y aplicando las normas del código tributario boliviano, así como las normas reglamentarias.

El proveído ya citado contiene elementos de hecho y derecho respecto a la solicitud de prescripción opuesta por el sujeto pasivo, expresando de manera idónea su improcedencia. En ese sentido, atendieron las solicitudes presentadas mediante NUIT 5196, 6188 y 2897, por Erwin Cuellar Chajtur representante legal de Refinería Parapetí SRL, explicando el origen del adeudo tributario así como la doctrina con relación a la prescripción.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que el Proveído N° 24-01293-13 contiene todos los requisitos establecidos por el art. 27 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), además de la valoración de los descargos, respuesta a las alegaciones y la normativa legal que respalda la actuación de la administración tributaria. El art. 28 de la LPA prevé los elementos esenciales del acto administrativo, mismos que fueron cumplidos; por ende, no resulta evidente los argumentos expuestos por la AGIT que afirma que no se habría dado respuesta a la solicitud de prescripción mediante un acto fundamentado.

El sujeto pasivo -Refinería Parapetí SRL- tomó conocimiento del proveído dentro del proceso de ejecución situación que le permitió asumir defensa en igualdad de condiciones, no siendo evidente -afirma- la vulneración al debido proceso y a la defensa. Finalmente, añade que el sujeto pasivo reconoció las obligaciones tributarias con la presentación del memorial de 11 de abril de 2011, que se encuadra en los alcances del art. 61-b) del CTB, situación que no puede ser ignorada por el contribuyente ni por la autoridad demandada.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, pide que previo trámite de ley, se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 2 de diciembre. Y, se declare firme y subsistente el Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda, por memorial cursante de fs. 46 a 50 vta., se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT y contestó en forma negativa de la siguiente manera: a) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 2 de diciembre, anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, para que se emita una respuesta a la solicitud de prescripción mediante un acto fundamentado, dentro de los parámetros de los arts. 27 y 28 de la LPA; y, b) La instancia jerárquica no emitió pronunciamiento sobre el fondo porque veló que el proceso administrativo no contenga vicios, demostrando que el proveído antes mencionado no justifica ni fundamenta las razones del acto administrativo. De ahí, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2013 de 9 de septiembre, anulando obrados con reposición hasta el citado Proveído.

Finaliza, indicando que siguieron la línea jurisprudencial contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, respecto a la motivación del acto administrativo, citando al efecto el fallo AGIT-RJ/1162/2012 de 10 de diciembre; y, la S.C. N° 0782/2007-R de 2 de octubre y, 0731/2014 de 10 de abril, sobre la motivación como elemento del debido proceso.

II.1. Petitorio.

En base a lo expuesto, pide se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada y, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 2 de diciembre.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN por memorial cursante de fs. 90 a 91 vta., haciendo uso de la réplica reiteró los argumentos centrales de la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 95 y 96, señaló que el demandante no enerva los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales de la resolución ahora impugnada.

III. Intervención del tercero interesado.

Refinería Parapetí SRL, no se apersonó al proceso a pesar de su notificación mediante provisión citatoria practicada el 4 de septiembre de 2014 cursante a fs. 67 de obrados.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General hoy AGIT .

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

IV.1. Cursa Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, que dio respuesta a la solicitud de prescripción opuesta por Refinería Parapetí SRL (fs. 1 a 6).

IV.2. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2013 de 9 de septiembre, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, para que se pronuncie sobre la prescripción del IT, IVA e IEHD de los periodos cuestionados, sus sanciones por contravención tributaria de Omisión de Pago y su consiguiente ejecución tributaria, de acuerdo a los requisitos formales previstos en los arts. 28 de la LPA y 68 del CTB (fs. 8 a 19 vta.).

IV.3. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 2 de diciembre, que resolvió confirmar la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2013 de 9 de septiembre (fs. 22 a 31 vta.).

V. Identificación del problema jurídico planteado

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si, el Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, se encuentra fundamentado y motivado.

Fijado el thema decidendum corresponde analizar la veracidad de la denuncia.

Análisis del problema jurídico planteado

Identificada la problemática planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, corresponde verificar si el Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, se encuentra fundamentado y motivado. En ese sentido, de la lectura del referido proveído se advierte que fue emitido en respuesta a la solicitud de prescripción opuesta por Refinería Parapetí SRL -hoy tercero interesado- a los impuestos RC-IVA, IT, IEDH y la sanción, por omisión de pago, de los periodos comprendidos en las gestiones 2007, 2008, 2009 y 2010, registrados con el NUIT 5196, 6188 y 2897. Luego, de mostrar un cuadro de los impuestos cuya prescripción se pide, señaló lo siguiente:

1. "La obligación de pagar la deuda tributaria por el contribuyente o responsable surge sin necesidad de la intervención de la AT. Las disposiciones derogatorias y abrogatorias de la L. N° 317, establecen que se deroga el último párrafo del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, de 2 de agosto de 2003, CTB L. N° 2492".

2. "Por lo que considerando que la disposición citada precedentemente es plenamente vigente y aplicable la AT dispone la continuidad de la ejecución tributaria de los proveídos de inicio de ejecución tributaria ya mencionados de conformidad a lo establecido en los artículos 108 y ss del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492, hasta obtener el pago total actualizado de la obligación tributaria".

3. "Con relación a la sanción por omisión de pago de las gestiones 2007, 2008, 2009 y 2010 según el art. 59-4 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492, prescribe la acción recién a los cuatro años para ejercer su facultad de ejecución tributaria y de acuerdo al art. 61 del mismo cuerpo legal la prescripción se interrumpe cuando se notifica al sujeto pasivo con la resolución determinativa y/o resoluciones sancionatorias, en este caso el contribuyente ha sido notificado con resoluciones sancionatorias en la gestión 2011, lo que no da lugar a que se proceda prescripción, más aún cuando las facultades de ejecución tributaria se encuentran vigentes a la fecha".

4. "El art. 70 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492 establece que dentro de las obligaciones tributarias el sujeto pasivo está la de determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios y lugares establecidos por la AT, ocurridos los hechos previstos por ley como generadores de una obligación tributaria".

El código tributario boliviano, dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria y de la obligación de pago en aduanas, prevé la prescripción. La naturaleza jurídica del citado instituto permite que sea opuesta, incluso, en ejecución tributaria conforme prevé el art. 109-II-1 del CTB en relación al art. 59 del referido cuerpo legal. En el caso presente, en ejecución tributaria, al haber opuesto prescripción la Refinería Parapetí SRL -hoy tercero interesado-, generó la obligación de la AT de resolverla de manera expresa y fundamentada, conforme establece el art. 68.2 y 6 del CTB. Asimismo, la S.C. N° 0782/2007-R de 2 de octubre, citada por la autoridad demandada, señaló: "...la autoridad tributaria a cuyo conocimiento es puesto un trámite de prescripción de un impuesto, tiene la obligación de declarar la prescripción o, en su caso, negarla, debiendo ser cualquiera de sus determinaciones en forma debidamente fundamentada, a objeto de que el contribuyente que solicitó la

prescripción, pueda, -en caso de considerar que la resolución lesiona sus derechos-, hacer uso de los medios impugnativos contra la misma, a través de los recursos administrativos pertinentes que proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo”.

Sin embargo, la entidad ahora demandante lejos de observar la jurisprudencia constitucional mencionada y la normativa legal citada, determinó proseguir con la ejecución tributaria iniciada contra la Refinería Parapetí SRL, hasta obtener el pago total de la obligación tributaria, olvidando que su actuación debe estar apegada al debido proceso. La descripción del Proveído N° 24-01293-13 de 14 de mayo de 2013, efectuado precedentemente, muestra que se constituyó en un acto arbitrario o de autoridad -de hecho y no de derecho- que indudablemente lesionó el debido proceso en su vertiente motivación y fundamentación, puesto que el referido acto administrativo no explicó por qué debería aplicarse -al caso presente- el efecto derogatorio del último párrafo del parág. I del art. 59 de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, si los hechos cuya prescripción sucedieron antes de la vigencia de la citada ley. La administración tributaria se limitó a decir que: “la disposición citada precedentemente es plenamente vigente y aplicable la administración tributaria dispone la continuidad de la ejecución tributaria de los proveídos de inicio de ejecución tributaria ya mencionados”, olvidando explicar los motivos de tal decisión, situación que ocasionó que no pueda ser objeto de un mayor escrutinio por parte del contribuyente Refinería Parapetí SRL -hoy tercero interesado-.

La S.C. N° 0683/2013 de 3 de junio, que guarda armonía con la S.C. N° 0782/2007-R de 2 de octubre, estableció: “...en el marco de una interpretación progresiva del derecho al debido proceso, es evidente que el elemento motivación, no puede quedar como un presupuesto estático del debido proceso en su faceta adjetiva, sino por el contrario, en el marco de una evolución interpretativa a ser adoptada por este tribunal, la motivación, debe además ser reconocida como un elemento esencial del debido proceso sustantivo, ya que tal como se dijo precedentemente, el ideal constitucional de la razonabilidad prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables.

En el marco de lo expuesto, debe precisarse que desde una perspectiva del debido proceso adjetivo, el máximo contralor de derechos fundamentales, indicó que toda decisión jurisdiccional o administrativa para asegurar el derecho a la motivación como elemento de las reglas de un debido proceso, debía contener los siguientes aspectos: i) La determinación con claridad de los hechos atribuidos a las partes procesales; ii) La exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes; iii) Al puntualizar de manera expresa a los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto; iv) La descripción de forma individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales; v) La valoración de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada; y, vi) La determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado. En este marco, debe además señalarse que la determinación del nexo de causalidad antes mencionado, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad, debe además establecer pautas de interpretación reconocidas por la teoría jurídica, para evitar así decisiones e interpretaciones normativas arbitrarias.

En este orden, el presupuesto desarrollado supra en el numeral 6, en una interpretación evolutiva del derecho al debido proceso, no solamente asegura el respeto a la motivación como elemento del debido proceso adjetivo, sino también resguarda la razonabilidad de toda sentencia judicial o acto administrativo; en consecuencia, en tanto y cuanto las autoridades judiciales o administrativas observen este último presupuesto, se tendrá por cumplido el ideal constitucional de la razonabilidad, el cual, tal como se indicó, prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables”.

Respecto a la prescripción de la sanción por omisión de pago de las gestiones 2007, 2008, 2009 y 2010, la entidad hoy demandante señaló: “...según el art. 59-4 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492, prescribe la acción recién a los 4 años para ejercer su facultad de ejecución tributaria y de acuerdo al art. 61 del mismo cuerpo legal la prescripción se interrumpe cuando se notifica al sujeto pasivo con la resolución determinativa y/o resoluciones sancionatorias, en este caso el contribuyente ha sido notificado con resoluciones sancionatorias en la gestión 2011, lo que no da lugar a que se proceda prescripción, más aún cuando las facultades de ejecución tributaria se encuentran vigentes a la fecha” (el resaltado fue añadido). Sin embargo, omitió mostrar cuál fue el cómputo que realizó: inicio y conclusión; es decir, no explicó ¿cuándo se inició e interrumpió la prescripción de los impuestos? ¿En qué fecha se notificó al contribuyente Refinería Parapetí SRL y cuál sería el acto administrativo que imposibilitaría que opere la prescripción planteada?

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso J. Vs. Perú., excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 27 de noviembre de 2013. Serie C N° 275, Párrafo 224, indicó: “224. (...) La motivación de un fallo debe permitir conocer cuáles son los hechos, motivos y normas en las que se basó el órgano que lo dictó para tomar su decisión de modo que se pueda desechar cualquier indicio de arbitrariedad, a la vez que les demuestra a las partes que estas han sido oídas en el marco del proceso [335]. Además, debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado [336]. Por todo lo anterior, la Corte ha concluido que el deber de motivación es una de las ‘debidas garantías’ incluidas en el artículo 8.1 del debido proceso [337]”. En armonía con nuestra Norma Fundamental y el bloque de constitucionalidad, el art. 35.I de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé: “Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado”, disposición aplicable en materia tributaria por la previsión del art. 74-1 del CTB, al margen de la aplicación directa de nuestra Norma Suprema -principio de jerarquía normativa-.

Consecuentemente, resulta inaceptable que la AT pretenda proseguir con la acción de cobro iniciada contra Refinería Parapetí SRL sin antes resolver fundadamente la oposición de prescripción opuesta por el contribuyente ya mencionado. En ese contexto, es insuficiente afirmar que existe el deber de pagar correctamente la deuda tributaria sin antes demostrar legalmente al sujeto pasivo -Refinería Parapetí SRL- que la AT no incurrió en inacción o pereza administrativa; ese fue el elemento central que sustenta la oposición de prescripción presentada por Refinería Parapetí SRL que no fue resuelto en debida forma por la AT como se explicó ut supra.

Por lo expuesto, este tribunal no advierte ilegalidad e injusticia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 2 de diciembre, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0694/2013 de 9 de septiembre, correspondiendo denegar la protección solicitada por la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 33 a 36, subsanada a fs. 41 de obrados, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2164/2013 de 4 de noviembre, emitida por la AGIT, sin costas.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



433

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo.

Distrito: Santa Cruz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 40 a 44, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2155/2013 de 02 de diciembre, que cursa de fs. 28 a 38, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 92 a 95 vta., la réplica y dúplica que cursan de fs. 100 a 102 vta. y de fs. 106 a 107, respectivamente; y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante la AT- señaló que, la AT en uso de sus atribuciones y facultades conferidas por el código tributario boliviano, dio inicio al sumario contravencional contra el contribuyente AEROCÓN Ltda., al haber evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, según la declaración jurada F-400 con Número de Orden 7931510380, correspondiente al impuesto a las transacciones (IT), del periodo 1/2008 y al haberse evidenciado que tampoco realizó el pago de la deuda tributaria determinada por el mismo, según la declaración jurada F-200 Número de Orden 7931510373, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), del periodo 1/2008, adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista por los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310.

Finalmente, indicó que el contribuyente en la fase administrativa presentó descargos argumentando que la deuda tributaria auto determinada en las declaraciones juradas Form. 400 y Form. 200, del periodo 01/2008, que originó los Autos de Sumario Contravencional N° 25-04018-12 y 25-04017-12, que fueron producto de una rectificatoria que fue cancelada antes de cualquier actuación de la administración tributaria; empero, no realizó el pago total de la sanción notificada con los autos iniciales de sumario contravencional, situación que determinó la emisión de las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00046-13 y 18-00047-13, las cuales fueron impugnadas con argumentos improcedentes que más que alegar derechos pretenden dejar de pagar lo que por ley corresponde.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, expresó que, el art. 70-I de la L. N° 2492 establece que entre las obligaciones tributarias del sujeto pasivo está la de determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma y plazos, medios y lugares establecidos por la AT; en el presente caso, AEROCÓN Ltda., efectivamente presentó las Declaraciones Juradas del periodo 1/2008, Form. 400 N° 7931510380 y Form. 200 N° 7931510373, correspondientes al IT e IVA, respectivamente, con saldo a favor del FISCO por no haber cancelado la deuda tributaria determinada conforme lo establecido en el D.S. N° 27874.

Añade que, el contribuyente se acogió a un plan de facilidades de pago que fue aprobado a través de la R.A. N° 11/2008 de 18 de junio, que fue incumplido por el contribuyente según el Informe de Incumplimiento de Facilidades de Pago con CITE: GGSC/DERINF N° 01/0180-2008 de 02 de septiembre, concluyéndose que el contribuyente no canceló la totalidad de la deuda tributaria incurriendo así en la contravención por omisión de pago; no obstante, se aplicó la reducción de sanciones conforme lo dispuesto por el art. 156.1 de la L. N° 2492.

Agrega que, se deberá tomar en cuenta el fundamento legal y argumentaciones de la instancia de alzada, que mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0682/2013, estableció que la figura del arrepentimiento eficaz consignada en los arts. 157 de la L. N° 2492 y 29 del D.S. N° 27310, es procedente mientras se cancele el total de la deuda tributaria; es decir, el monto total de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de la L. N° 2492, evidenciándose que la AT se ajustó al procedimiento establecido en los arts. 165 y 168 de la referida Ley y 42 del D.S. N° 27310, siendo evidente que la AEROCON Ltda., adecuó su conducta a la contravención de omisión de pago, prevista por el art. 165 de la L. N° 2492, correspondiendo la sanción de pago del 100% del tributo determinado por los periodos fiscales.

Finalmente, refiere que es evidente que la AT mediante las Resoluciones Sancionatorias Nos.18-00046-13 y 18-00047-13, ha realizado el correcto procedimiento sancionador al contribuyente AEROCON Ltda., al haber incurrido en la contravención tributaria de Omisión de Pago, al presentar la declaración jurada F-200 con Número de Orden 7931510373, correspondiente al IVA, del periodo 1/2008 y al presentar la declaración jurada F-400 con Número de Orden 7931510380, correspondiente al IT, del periodo 1/2008, sin realizar los pagos de los impuestos auto determinados.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda, y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2155/2013 de 02 de diciembre, en la parte en que se dejó sin efecto lo correspondiente a la sanción por omisión de pago por IVA e IT del periodo enero de 2008, manteniendo firmes y subsistentes en su totalidad las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00046-13 y 18-00047-13, ambas de 21 de marzo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, el art. 78 de la L. N° 2492 señala que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la AT y se presumen el fiel reflejo de la verdad, comprometiendo la responsabilidad de quienes las suscriben, pudiendo las mismas ser rectificadas a requerimiento de la AT o por iniciativa del sujeto pasivo, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante, pudiendo ser presentadas por iniciativa del contribuyente cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la AT; aclarando, que no es rectificatoria la declaración jurada que actualiza cualquier información o dato brindado al SIN, no vinculados a la determinación de la deuda tributaria, considerándose válidos la nueva información o datos brindados a partir de su presentación.

Añade que, en el presente caso el sujeto pasivo presentó declaraciones juradas del IVA e IT, en los que declaró ventas y estableció saldos a favor del FISCO, que mediante una solicitud de pagos otorgada por la AT fueron cancelados; empero, posteriormente el sujeto pasivo presentó declaraciones juradas rectificatorias, en las cuales incrementó el importe de sus ventas, cancelando el importe omitido por el IVA e IT, además del mantenimiento de valor e intereses para cada impuesto; es decir, canceló el impuesto omitido por el diferencial incrementado entre las declaraciones juradas rectificatorias y las declaraciones juradas originales, es de todo esto que se puede evidenciar que el cálculo de la sanción se debe realizar sobre el saldo deudor, que en este caso la sanción por omisión de pago corresponde al 100% sobre el diferencial entre la declaración jurada rectificatoria y la declaración jurada original, para ambos impuestos.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2155/2013 de 02 de diciembre.

III. Réplica y dúplica.

Presentadas la réplica de fs. 100 a 102 vta., mediante la cual la administración tributaria reitera y ratifica sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica de fs. 106 a 107, en la que la AGIT únicamente indica este extremo.

IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 52 se dispuso la notificación al tercero interesado AEROCON Ltda., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la citación que cursa a fs. 68, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso, no habiendo nada más que tramitar a fs. 108 se decretó "Autos para sentencia".

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

V.1. De fs. 17 a 19 del anexo 2, cursa la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio, de Aceptación de Facilidades de Pago, respecto de la solicitud de AEROCOM Ltda., consignada en la Declaración Jurada Formulario 8008-1, con relación a la obligación tributaria de Bs 1.458.097; efectuando el pago de la cuota inicial de Bs 218.714; equivalente al 15% de la deuda tributaria a la fecha de pago, quedando pendiente de pago el impuesto determinado de Bs 1.239.383; pagadero en treinta y cinco cuotas mensuales.

V.2. De fs. 24 a 29 del anexo 2, cursa el Informe CITE: GGSC/DER/INF N° 01-0180/2008 de 02 de septiembre, que concluye que el contribuyente AEROCON LTDA., incumplió la Facilidad de Pago, de acuerdo a la verificación realizada en el listado de formularios impresos de la Base de Datos Corporativa del SIN, donde se observa el "no pago de la tercera cuota", recomendando la ejecución de la Boleta de Garantía.

V.3. Luego, el 24 de julio de 2012 la AT emitió los proveídos de Ejecución Tributaria N° 1377/2012 y 1376/2012, comunicando el inicio de la ejecución tributaria de las declaraciones juradas F-400 N° 7931510380 y F-200 N° 7931510373, correspondientes al IT e IVA del período fiscal enero de 2008 (fs. 1 y 9 del anexo 2).

V.4. El 06 de diciembre de 2012, la AT emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-04018-12 y 25-04017-12, que resolvió iniciar el sumario contravencional contra el contribuyente AEROCON LTDA., al evidenciarse el no pago de la deuda tributaria correspondiente al IT e IVA del período 01/2008 formularios F-400 y F-200, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago (fs. 75 a 76 y 79 a 80 del anexo 1).

V.5. El 21 de marzo de 2013, la administración tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00046-13 y 18-00047-13, por las cuales resolvió calificar la conducta del contribuyente AEROCON LTDA., como contravención tributaria de omisión de pago, al haber presentado las declaraciones juradas del Formulario 400 (IT) N° de Orden 7931510380 y Formulario 200 (IVA) N° de Orden 7931510373, del período enero 2008, sin realizar el pago del impuesto auto determinado (fs. 95 a 97 del anexo 2 y 93 a 95 del anexo 3).

V.6. Contra las referidas Resoluciones Sancionatorias el contribuyente AEROCON LTDA., formuló recurso de alzada con el argumento de que antes de cualquier actuación de la AT honró el pago de los impuestos declarados (fs. 12 a 15 del anexo 3), el cual fue resuelto por la ARIT Santa Cruz por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 00682/2013 de 02 de septiembre, por la que resolvió confirmar las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00046-13 y 18-00047-13 (fs. 103 a 111 vta. del anexo 3).

V.7. Contra esta última determinación, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico (fs. 112 a 115), que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2155/2013 de 02 de diciembre, por la cual la autoridad demandada dispuso revocar parcialmente la resolución de alzada, modificando el importe de la sanción por omisión de pago del IVA e IT impuesta al contribuyente (fs. 141 a 151 del anexo 3).

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si el sujeto pasivo al determinar saldos a favor del FISCO correspondientes al IVA y el IT del período fiscal enero/2008, cuyos montos posteriormente fueron rectificadas y no cancelados en su totalidad, habrían generado adicionalmente una multa por incumplimiento al deber formal, misma que formaría parte de la deuda tributaria, adecuando de esta forma su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago, prevista en el art. 165 de la L. N° 2492.

VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.2. De la problemática planteada.

Con carácter previo a resolver la problemática planteada, resulta necesario referirnos a lo dispuesto por el art. 78 de la L. N° 2492, el cual establece que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos, presumiéndose que reflejan la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben; no obstante pueden ser rectificadas a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del FISCO o la disminución del saldo a favor del declarante, o por el contrario cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del FISCO, previa verificación de la administración tributaria que establecerá la forma, plazos y condiciones de estas declaraciones rectificatorias mediante reglamento, debiendo la declaración jurada rectificatoria sustituir a la original con relación a los datos que se rectifican.

Ahora bien, de la revisión de obrados se tiene que el sujeto pasivo AEROCON Ltda., presentó sus Declaraciones Juradas originales tanto del IVA como del IT correspondientes al período fiscal enero de 2008, el 21 de febrero de 2008, momento en el cual declaró por concepto de ventas o ingresos por el IVA la suma de Bs 5.044.030; y por el IT una suma igual, habiendo realizado el pago de estos impuestos mediante un plan de facilidades otorgado por la administración tributaria mediante Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio.

Ahora bien, el 16 de abril de 2009, AEROCON Ltda., presentó declaraciones juradas rectificatorias con un incremento en el importe de sus ventas de la siguiente manera: IVA 01/2008 de Bs 5.044.030.- a Bs 5.073.466; e IT 01/2008 en la misma proporción, omitiendo declarar los importes previamente cancelados, dicho débito del incremento fue pagado por el sujeto pasivo, incluidos los accesorios de ley, el 30 de diciembre de 2009, mediante Formulario 1000 Boleta de Pago con Número de Orden 7931885045 y 7931885092, en el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. (fs. 14 a 16 del anexo N° 2), por la suma de Bs 3.826; por el IVA y Bs 883; por el IT, incluyendo mantenimiento de valor e intereses para cada impuesto, con lo que se evidencia que AEROCON S.A., efectuó el pago del impuesto omitido por la diferencia existente entre las declaraciones juradas originales y las declaraciones juradas rectificatorias.

Es así que, de la confrontación de los antecedentes administrativos y de conformidad a lo expresado por el art. 165 de la L. N° 2492, que en cuanto a la omisión de pago dispone: "El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria"; precepto legal que es aclarado por el art. 42 del D.S. N° 27310, que señala: "(Omisión de Pago). La multa por omisión de pago a que se refiere el art. 165 de la L. N° 2492, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda"; entonces, de los datos del proceso y la normativa glosada precedentemente, se advierte que el contribuyente AEROCON Ltda., evidentemente ha adecuado su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, así como también procedió a la cancelación del saldo pendiente de la deuda tributaria; empero, el fondo de la problemática planteada conforme al principio de verdad material, eficiencia y eficacia previstos en el art. 180-I de la C.P.E., consiste en determinar la "Base" sobre la cual se ha de establecer la sanción por omisión de pago, para ello, es preciso puntualizar que las Declaraciones Juradas originales del IVA e IT presentadas inicialmente por el contribuyente fueron canceladas en su totalidad mediante el último pago efectuado el 04 de septiembre de 2009, con anterioridad a cualquier actuación de la administración tributaria. Respecto a las declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 16 de abril de 2009, el contribuyente omitió declarar en las casillas 622 (Pagos a cuenta realizados en DDJJ anterior y/o Boleta de Pago) de los Formularios 200 y 400, los pagos efectuados según la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio. Por consiguiente el monto del tributo incrementado a favor del Fisco, constituye la base de la multa por omisión de pago; por ello, la sanción recae únicamente sobre el tributo declarado no pagado, ya que en el caso que nos ocupa, hubo un pago de menos de la obligación auto determinada y no así un incumplimiento total del mismo, motivo por el cual la sanción debe ser determinada por el saldo deudor.

Por lo precedentemente expuesto este Tribunal Supremo de Justicia, establece que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2155/2013 de 02 de diciembre, de manera correcta fundamenta que: a) Con respecto a las Declaraciones Juradas originales inicialmente canceladas, la deuda tributaria se ha extinguido en virtud a que dicha obligación tributaria fue cumplida en su totalidad; b) En cuanto a las declaraciones juradas rectificatorias, la sanción debe ser calculada sólo sobre la base del importe tributario declarado y no pagado; y, c) la revocación parcial de la resolución de alzada, en lo concerniente a la sanción por omisión de pago por IVA impuesta según R.A. N° 18-00047-13 de 21 de marzo de 2013, de 79.387.- UFV's, a 2.917.- UFV's y, la sanción impuesta por IT conforme la R.A. N° 18-00046-13 de 21 de marzo de 2013, de 116.287.- UFV's, a 673.- UFV's, las cuales corresponden al periodo fiscal enero/2008, manteniendo la aplicación del 100% sobre la sanción por omisión de pago.

VII. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2155/2013 de 02 de diciembre, resolviendo revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0682/2013 de 02 de septiembre, pronunciada por la ARIT Santa Cruz, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 40 a 44, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 2155/2013 de 02 de diciembre, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



434

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo.

Distrito: Santa Cruz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 46 a 51, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013 de 30 de diciembre, que cursa de fs. 25 a 43 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 73 a 75 vta., la réplica y réplica que cursan de fs. 79 a 81 vta. y 4 fs. 84 y vta., respectivamente; y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante AT señaló que, en uso de sus atribuciones y facultades conferidas por los arts. 100 y 104 de la L. N° 2492, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI08516, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente PETROBRAS Bolivia S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al impuesto al valor agregado (IVA) crédito fiscal, correspondiente a los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, de dicha verificación efectuada sobre base cierta, de conformidad a lo señalado por el art. 43.I de la L. N° 2492, se comprobó que el contribuyente no ha determinado el IVA de acuerdo a ley, consignando en las Declaraciones Juradas presentadas, datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante, infringiendo las previsiones previstas por la L. N° 843, decretos supremos, reglamentos y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la AT.

Indica que, se labraron las Actas por Contravención Tributaria N° 45156, 45157, 45158 y 45159, por incumplimiento de deberes formales; practicada la liquidación previa de adeudos, como señala el art. 96 de la L. N° 2492, se estableció el monto de 8.699.- UFV's; equivalentes a Bs 15.596; por concepto del IVA, monto que incluye el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales emergentes de las Actas referidas y la calificación de la conducta como omisión de pago, ante la no cancelación de la liquidación efectuada, se procedió a emitir la Vista de Cargo CITE. SIN/GGSCZ/DF/VC/00755/2012 de 23 de noviembre, habiendo el contribuyente presentado descargos a los reparos establecidos en dicho acto administrativo, los cuales fueron considerados insuficientes para desvirtuar las observaciones de la AT; en consecuencia, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la R.D. N° 17-00136-13 de 15 de mayo de 2013, la cual fue objeto de recurso de alzada interpuesto por PETROBRAS Bolivia S.A., el cual fue resuelto por la ARIT Santa Cruz a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0732/2013 disponiendo revocar en parte la R.D. N° 17-00136-13; contra esta determinación la AT formuló recurso jerárquico resuelto por la autoridad ahora demandada, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013, que resolvió revocar parcialmente la referida resolución de recurso de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, transcribiendo el acápite IV.4.3 de la resolución jerárquica impugnada, expresa que de manera superficial la AGIT, establece que existiría una falta de tipicidad en la conducta del contribuyente; empero, la AT sancionó el incumplimiento aplicando la normativa y no como pretende hacer ver la autoridad demandada en su resolución de recurso jerárquico señalando que se habría aplicado la sanción por analogía, lo que no resulta evidente, pues la norma específica que el contribuyente ha infringido se encuentra en el parág. I del art. 50 "Formato del libro de compras y ventas IVA-Da Vinci LCV" de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07, vigente a partir del 02 de julio de 2007, en la que claramente se indica que los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del libro de compras IVA a través del Software Da Vinci LCV, conforme a lo dispuesto en la RND N° 10.0047.05 vigente a partir del 01 de marzo de 2006, la cual establece que se deberá presentar la referida información en base a campos definidos, siendo en el presente caso, el nombre del campo a consignar es el número de autorización de la nota fiscal declarada en los periodos objeto de verificación, el tipo de dato a registrar debe ser numérico, debiendo registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal, y no como pretende la AGIT mencionando que no existe tipificación al respecto.

Añade que, el incumplimiento sancionado mediante Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 45157 y 45159, se encuentra normado y en plena vigencia al momento de acaecidas las contravenciones señaladas, siendo responsabilidad del contribuyente dar cumplimiento a cada una de las disposiciones emitidas por la AT, habiéndose evidenciado producto de la revisión efectuada por el departamento de fiscalización de la entidad demandante, a los libros de compras enviados a través del

módulo Da Vinci, que la misma no se encuentra conforme lo establece el art. 50 de la RND N° 10.0016.07, constituyendo incumplimiento a los deberes formales que deben ser sancionados.

Aclara que, la sanción señalada en el subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND N° 10.0030.11 de 07 de octubre de 2011, sanciona el señalado incumplimiento al deber formal con una multa menor a las establecida en la RND 10-0037-07; en consecuencia, siendo una norma más benigna corresponde su aplicación retroactiva conforme disponen los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013 de 30 de diciembre, en la parte referida a la revocatoria de las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 45157 y 45159, manteniendo firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 17-00136-13 de 15 de mayo de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, la AT determinó la sanción en aplicación del subnumeral 4.2.1 del anexo A de la RND N° 10-0030-11, que establece: "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal"; aclarando, que la RND N° 10-0016-07, no establece en ninguno de sus artículos el deber formal de que la información introducida en el libro de compras y ventas IVA no contenga errores en relación a la consignación del número de autorización, número de factura o monto, aspecto que fue establecido en las modificaciones a la RND N° 10-0030-11, en ese entendido, PETROBRAS Bolivia S.A., envió su libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci, según el formato y la información establecida en el art. 50-I de la RND N° 10-0016-07; empero, se realizó con errores en el llenado del número de autorización de dos facturas correspondientes a julio y septiembre de 2010, por lo que la administración tributaria aplicó lo previsto en el subnumeral 4.2.1 del anexo A de la RND N° 10-0030-11, lo que evidencia la ausencia de tipicidad para la conducta del contribuyente, puesto que la RND N° 10-0016-07, no establece el deber del llenado del libro de compras y ventas IVA sin errores en la información contenida en los campos dispuestos como formato; por ello, se dio la aplicación de una sanción por analogía, de forma contraria al mandato del art. 8-III de la L. N° 2492, que determina que en virtud a la analogía no se podrán tipificar delitos ni definir contravenciones o aplicar sanciones.

Seguidamente transcribe parte de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0104/2013, citada como línea doctrinal de la AIT, expresando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2272/2013 de 30 de diciembre.

III. Réplica y dúplica.

Presentadas la réplica de fs. 79 a 81 vta., mediante la cual la administración tributaria reitera y ratifica sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica a fs. 84 y vta., en la cual la AGIT únicamente indica este extremo.

IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 53 se dispuso la notificación al tercero interesado PETROBRAS Bolivia S.A., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la citación que cursa a fs. 99, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso, no habiendo nada más que tramitar a fs. 105 se decretó "Autos para sentencia".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la AT aplicó de manera retroactiva la RND N° 10-0030-11, para establecer sanciones por incumplimiento del deber formal de presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal, en perjuicio de PETROBRAS Bolivia S.A., y si existiría una falta de tipicidad en la conducta del contribuyente, al no estar establecida dicha sanción en la RND N° 10-0016-07.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con

relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. Sobre la excepción de la norma más benigna al principio tempus comissi delicti en el ámbito procesal administrativo.

El principio de retroactividad es aplicable al procedimiento administrativo sancionatorio, sobre todo si beneficia al administrado, así lo estableció la SC 0636/2011-R de 3 de mayo, al señalar que: "...respecto a la aplicación de la norma procesal y sustantiva en el tiempo, la jurisprudencia puntualizó lo siguiente: 'la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna' (Así las SS.CC. Nos. 1055/2006-R, 0386/2004-R entre otras). Conforme este entendimiento, es claro que en el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio en general, la regla del tempus comissi delicti, cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de las acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento. Consiguientemente, es válido que en un proceso judicial o administrativo se apliquen dos normas: la norma procesal vigente y la abrogada cuando discipline aspectos sustantivos", lineamiento jurisprudencial confirmado por las SS.CC. Nos. 1717/2012, 0270/2012 y 0812/2012, así como la S.C.P. N° 0732/2016-S3 de 22 de junio, entre otras; asimismo, en materia tributaria el art. 150 de la L. N° 2492, establece la retroactividad de las normas tributarias cuando supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Con base en lo señalado ut supra, se tiene que el principio de legalidad establecido en el art. 72 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), exige que las sanciones administrativas solamente podrán imponerse cuando éstas hayan sido previstas por norma expresa y que el principio de tipicidad contenido en el art. 73 de la misma norma, dispone lo siguiente: "I. Son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. II. Sólo podrán imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias. (...)".

Ahora bien, ingresando a resolver la problemática planteada, se tiene que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de "Presentación de la información de libros de compra y venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)", contenido en el numeral 4.2 del anexo A de la RND N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, refiriendo a lo dispuesto por los arts. 47 y 50 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, norma específica que de manera genérica señala que la información debe ser presentada sin errores, aspectos estos que fueron modificados por el art. 1-II de la RND N° 10.0030.11 de 09 de octubre de 2011, quedando el siguiente tipo contravencional: "Presentación de libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, por periodo fiscal", y la misma disposición adicionalmente agregó los tipos contravencionales de incumplimiento del deber formal de "Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal" y "Presentación de toda la información de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, en el plazo establecido, por periodo fiscal", estos últimos contenidos en los subnumerales 4.2.1 y 4.2.2 del referido anexo A, respectivamente.

De lo argumentado hasta aquí, resulta evidente que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de "Presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", representa una conducta totalmente diferente a la de "Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)", puesto que este último al referirse a las "formas establecidas en normas específicas" (sic), hace alusión al formato general establecido para los libros de compras y ventas IVA en los arts. 47 y 50 de la RND N° 10.0016.07, más no a los posibles errores de llenado en su contenido, por lo que se tiene que son tipos contravencionales de distinto alcance, no siendo asimilables entre sí, por lo que la AT al pretender aplicar el tipo contravencional establecido en el art. 1-II de la RND N° 10.0030.11 de 09 de octubre de 2011, en el caso de autos con el argumento de aplicación retroactiva de la norma más benigna, ocasionó un perjuicio al contribuyente, ya que dicha conducta ahora considerada contraventora no estaba prevista durante los períodos que fueron objeto de verificación; es decir, durante los períodos julio, agosto y septiembre de 2010; por lo tanto, no concurre el requisito del beneficio a favor del sujeto pasivo para hacer una excepción al principio de irretroactividad de la norma tributaria.

VI. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2272/2013 de 30 de diciembre, resolviendo revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0732/2013 de 07 de octubre, pronunciada por la ARIT Santa Cruz, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 46 a 51, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2272/2013 de 30 de diciembre, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



435

Federación Nacional de Trabajadores de Seguridad Social de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 259 a 266, interpuesta por Freddy Puente Camacho en su condición de Secretario Ejecutivo de FENSEGURAL, impugnando la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, pronunciada por Daniel Santalla Tórrez en su condición de Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, la respuesta de la autoridad demandada, cursante de fs. 322 a 326 vta., de obrados y demás antecedentes del proceso.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Dentro de las negociaciones que realizó la Central Obrera Boliviana (COB) y el Gobierno Plurinacional se vino tratando el Pliego de Peticiones Nacional, producto de ello el 29 de marzo de 2013, firmaron un acta de entendimiento; en el tema ley de pensiones, revisión de la ley, ajuste de rentas y rentas bajas, acordaron lo siguiente:

“El Gobierno Nacional asume la decisión de revisar la ley de pensiones 065, para efecto la comisión conformada por el Ministerio de Economía y Finanzas y la COB. Hasta fecha 19 de abril a horas 15.00 debe presentar un estudio de revisión técnico financiero de la ley”.

Ante el incumplimiento de parte del Gobierno Central al citado acuerdo optaron por hacer uso del art. 53 de la C.P.E. que garantiza el derecho a la huelga como ejercicio de la facultad de las trabajadoras y los trabajadores. En ese sentido, el Informe Cite: J.D.PT.LP.-EOP-V-123/13 de 15 de mayo de 2013, informa de manera sesgada que los trabajadores de la Caja Nacional de Salud se encuentran acatando el paro y, ante dicho acto, el Jefe Departamental de Trabajo emitió la R.A. N° 131/13 de 17 de mayo de 2013, que declaró ilegal la huelga.

Hicieron constar que los trabajadores de la seguridad social no están dentro de la L. N° 2027, sino dentro el Estatuto del Médico Empleado, el Código de Seguridad Social y su reglamento. Sin embargo, por R.A. N° 191/13 de 8 de julio de 2013, se indicó el D.S. N° 1598 de 16 de marzo de 1950, que versa sobre huelgas de solidaridad, olvidando que la huelga decretada fue declarada, por la representación máxima de los trabajadores. Un conflicto colectivo que nace de un pliego de peticiones no necesariamente debe agotar todas las instancias, puesto que una vez resuelto el conflicto las partes pueden declarar la huelga general o apersonarse al juez para pedir el cumplimiento del acuerdo.

Presentaron recurso jerárquico; empero, no obtuvieron un resultado favorable. agrega, que la R.M. N° 019/14 de 21 de enero de 2014, fue emitido fuera de plazo y argumentó que no se violó el debido proceso, no existiría prueba de los acuerdos de la COB y el Gobierno y, el Ministro de Salud y Deportes no usurpó funciones. Finalmente, indica que presentaron recusación, pero fue rechazado mediante R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El Informe Cite: MTEPS/DGAJ N° “1509/20913” de 25 de noviembre de 2013, que dio lugar a la emisión de la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, que resolvió la recusación planteada por la COB y FENSEGURAL en contra del Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, no se encuentra enmarcada en el art. 10 de la L. Pdto. Adm., y demuestra un alejamiento de la normativa y la jerarquía normativa de la Constitución Política del Estado, no pudiendo ser base para el pronunciamiento del Ministro de Trabajo. Asimismo, la negativa del Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social de apartarse del proceso, implica desconocer el derecho al debido proceso, los principios protectores del derecho laboral, la igualdad y el derecho a ser oído ante una autoridad competente.

Al haber suscrito un Convenio sobre el pago de pensiones con el Gobierno Central y, al no haberse cumplido, las partes tienen la posibilidad de hacer uso de los recursos que la ley les franquea, dentro de ello está la declaratoria de huelga.

El plazo máximo para el pronunciamiento del recurso jerárquico venció el 9 de diciembre de 2013. Y, ante el pedido de complementación y enmienda, resuelto el 12 de diciembre de ese año, fueron notificados con la respuesta el 8 de enero de 2014. Con base en ello, afirma que no se cumplió con los plazos previstos en la norma por parte del Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y, en consecuencia, se revoque la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014; asimismo, pide se aplique el silencio administrativo del recurso que plantearon.

II. De la contestación a la demanda.

Zonia Marta Angles Avendaño, Norka Josefa Araujo Mamani, Mariana Caussin Coronado, Iván Paco Aisallanque, Willam Cristian Baptista Noya y Daniel Loayza Tórrez en representación de Daniel Santalla Tórrez Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, por memorial cursante de fs. 322 a 326 vta., contestó en forma negativa a los términos de la demanda señalando lo siguiente: a) Si bien el art. 53 de la C.P.E. garantiza el derecho a la huelga de las trabajadoras y los trabajadores; sin embargo, para que sea declarada legal existen procedimientos establecidos en la LGT que deben cumplirse; b) El art. 38.II de la C.P.E. establece que los servicios de salud serán prestados de manera ininterrumpida; lo propio dice el art. 118 de la L.G.T., no pudiendo interrumpirse intempestivamente el trabajo, ya sea por el empleador o el trabajador, sin agotar los medios de conciliación y arbitraje previstos en la Ley, situación que fue considerada en la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014; c) El Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social tiene competencia para emitir Resoluciones Ministeriales y resolver los recursos jerárquicos que se presenten; en uso de dicha facultad, confirmó las RR.AA. N° 169/14 de 28 de junio de 2013 y 191/13 de 8 de julio de 2013, que resolvieron el recurso de revocatoria planteado por la COB y FENSEGURAL; y, d) La cartera de Estado que representan emitió la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, en tiempo hábil y oportuno, sin que existan vicios de nulidad ni afectación al debido proceso en su elemento motivación y fundamentación.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada, manteniendo firme y subsistente la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014.

II.2. Réplica y Dúplica.

Corrida en traslado la respuesta, mediante providencia de 13 de octubre de 2014, se decretó autos para sentencia en razón a que el demandante no presentó dúplica dentro de término (fs. 340).

II.3. Intervención del tercero interesado

Juan Carlos Trujillo Toco, en su condición de Secretario Ejecutivo de la COB -tercero interesado se adhirió a los términos de la demanda planteada por FENSEGURAL (fs. 333 y vta.).

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos administrativos.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. R.S. N° 208899 de 26 de marzo de 1991, de reconocimiento de personalidad jurídica a Fensegural (fs. 4); y, R.M. N° 747/13 de 21 de noviembre, de reconocimiento del Directorio de Fensegural por la gestión que comprende del 6 de septiembre de 2013 al 5 de septiembre de 2015, que muestra a Freddy Puente Camacho hoy demandante como Secretario Ejecutivo de la citada Federación (fs. 1 a 3).

III.2. R.A. N° 131-13 de 17 de mayo de 2013, que resolvió declarar ilegal la Huelga general indefinida y el paro nacional de actividades a partir del 6 de mayo de 2013, dispuesto por la COB, acatado por los trabajadores y las trabajadoras y profesionales del Sistema de Salud Público y la Seguridad Social (fs. 110 a 111); que fue impugnado por Fensegural (fs. 146 a 148; y, 137 a 140).

III.2.1. Instructivo N° 60/13 de 15 de mayo de 2013, emitido por el Director General de Trabajo, Higiene y Seguridad Ocupacional del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, que ordena la verificación de la medida del paro declarado por la COB y si fue acatada por la Caja Nacional de Salud (fs. 158).

III.2.2. Cursan Informes de verificación, elevados por los Responsables de Inspectoría de Cochabamba, Puerto Suárez, La Paz, Santa Cruz y Montero (fs. 159 a 251).

III.2.3. Nota MSD/DESPACHO/N° 1150/2013 de 15 de mayo, enviada al Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social por Juan Carlos Calvimontes Camargo, entonces Ministro de Salud y Deportes, que solicita la declaración de ilegal la medida asumida por el Sistema de Salud Pública y la Seguridad Social a partir del 6 de mayo de ese año (fs. 252).

III.3. R.A. N° 169-13 de 28 de junio de 2013, que confirmó en su integridad la R.A. N° 131-13 de 17 de mayo de 2013, emitida en respuesta al recurso de revocatoria interpuesto por el Secretario Ejecutivo de la Confederación Sindical de Trabajadores de Salud en Bolivia (fs. 87 a 89). Similar, contenido está reflejado en la R.A. N° 191-13 de 8 de julio de 2013, que también confirmó en su integridad la R.A. N° 131-13 de 17 de mayo de 2013 (fs. 133 a 135). FENSEGURAL presentó complementación y enmienda (fs. 131 a 132); pero, fue declarado improcedente, por R.A. N° 203-13 de 22 de ese mes y año (fs. 128 a 130).

III.4. R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, emitida por el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, que resolvió rechazar la recusación interpuesta en su contra por el Secretario Ejecutivo de Fensegural y la COB (fs. 58 a 59); notificándose a Fensegural el 27 de noviembre de 2013 (fs. 54).

III.5. R.A. N° de Recusación N° 009/13 de 11 de diciembre de 2013, emitida por Evo Morales Ayma, Presidente Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia, que resolvió declarar la improcedencia de las recusaciones interpuestas por Freddy Puente Camacho en calidad de Secretario Ejecutivo de Fensegural contra Daniel Santalla Tórrez, Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social (fs. 31 a 40).

III.6. Fensegural interpuso Recurso Jerárquico (fs. 123 a 124 vta.), que mereció la dictación de la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, que confirmó las R.A. N° 169-13 de 28 de junio de 2013 y N° 191-13 de 8 de julio de 2013, que resuelve el recurso de revocatoria interpuesto por la COB y Fensegural (fs. 6 a 12).

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

En base a lo descrito y los argumentos expuestos por las partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: I) Si, la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, fue emitida usurpando funciones y es extemporánea; ii) Si, el Informe realizado por Gimena Nina MTEPS/DGAJ N° 1509/2013 de 25 de noviembre, fue sesgado e incompleto; y, III) Si, el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social lesionó el derecho a la igualdad del demandante al no apartarse del proceso administrativo por ser recusado.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde resolver la problemática expuesta.

Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre el Informe MTEPS/DGAJ N° 1509/2013 de 25 de noviembre

Respecto a la presentación de Informes y sus efectos, el art. 48 de la Ley del Procedimiento Administrativo, establece lo siguiente:

“I. Para emitir la resolución final del procedimiento, se solicitarán aquellos informes que sean obligatorios por disposiciones legales y los que se juzguen necesarios para dictar la misma, debiendo citarse la norma que lo exija o fundamentando, en su caso, la conveniencia de ellos.

II. Salvo disposición legal en contrario, los informes serán facultativos y no obligarán a la autoridad administrativa a resolver conforme a ellos.

III. Si el informe debiera ser emitido por una entidad pública distinta de la que tramita el procedimiento y hubiese transcurrido el plazo sin evacuar el mismo, podrá seguirse con las actuaciones y el informe emitido fuera de plazo podrá no ser tenido en cuenta al dictarse la correspondiente resolución” (el resaltado es nuestro).

Los antecedentes presentados evidencian que para la resolución de la recusación presentada por el ahora demandante contra el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, se emitió el Informe MTEPS/DGAJ N° 1509/2013 de 25 de noviembre, que recomendó a Daniel Santalla Tórrez, entonces Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, rechazar la recusación presentada por el Secretario Ejecutivo de Fensegural hoy demandante (fs. 60 a 62). Toda vez que el demandante denuncia, a través de la presente demanda contenciosa administrativa, que el citado Informe es sesgado, incompleto y parcializado, cabe señalar que si bien es verdad que para la emisión de las resoluciones administrativas, se piden Informes técnicos y jurídicos, como el ocurrido en el presente caso; sin embargo, por su naturaleza y alcance no se constituye en un acto administrativo definitivo susceptible de ser examinado a través del control judicial. Así, la Sentencia de Sala Plena N° 183/2011 de 1 de julio, Expediente 27/2006, indicó que los informes “...no constituyen actos administrativos propiamente, porque no son decisiones que afecten los derechos subjetivos o intereses de los administrados, al ser simplemente una opinión que puede o no ser considerada” Asimismo, la Sentencia N° 181/2011 de 1 de julio, expediente 2/2006, señaló: “...de acuerdo a la Ley de Procedimiento Administrativo, art. 48, los informes internos emitidos por las instituciones de control se constituyen en meros actos de carácter preparatorio y facultativo que se juzguen necesarios por la autoridad para dictar una resolución, a no ser que sean obligatorios por disposiciones legales, no obligando necesariamente a la autoridad administrativa a resolver conforme a ellos; de lo que se advierte que estos informes son una forma de tramitación de proceso que coadyuvan a la elaboración de la resolución correspondiente, pero que no gozan de impugnabilidad ni recurribilidad de acuerdo a lo señalado en el art. 57 de la L. Pdto. Adm. que a la letra señala: (...) no proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión, evidenciándose que este informe solo fue un acto preparatorio el cual no precisaba ser notificado en forma obligatoria, además que estuvo en conocimiento de la parte demandante en todo el proceso administrativo” (el resaltado es nuestro).

En ese contexto, este tribunal a tiempo de ratificar la línea jurisprudencial precedentemente expuesta- deja constancia que se encuentra imposibilitado legalmente de cuestionar el Informe MTEPS/DGAJ N° 1509/2013 de 25 de noviembre, -pretendido por el demandante- por cuanto el referido Informe, elaborado por Gimena Nina Canquilla, no se constituye en un acto administrativo definitivo que sea susceptible de impugnación en sede administrativa y judicial; por ende, corresponde denegar la tutela pedida por el citado aspecto.

V.2. Respecto a la lesión del derecho a la igualdad en razón a que el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social no se apartó del proceso administrativo por ser recusado

Sobre el reclamo de vulneración al derecho a la igualdad del demandante porque el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social no se apartó del proceso administrativo, los antecedentes expuestos ut supra muestran que el demandante, luego de presentar recusación contra el Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, obtuvo como respuesta la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, que resolvió rechazarla, siendo notificada a Fensegural el 27 de noviembre de 2013.

En el caso de autos, la recusación es un proceso incidental que se la tramitó y resolvió en forma paralela a la causa principal y, concluyó con la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013. Y, siendo que la demanda contenciosa administrativa debe ser interpuesta dentro del plazo falta de noventa días computable a partir de la notificación con la resolución denegatoria, conforme prevé el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., aplicable por determinación expresa de la disposición final tercera del Código Procesal Civil, corresponde verificar si los cargos formulados están dentro del plazo legal establecido para revisar la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013. En ese sentido, desde la notificación a Fensegural con la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, ocurrido el 27 de noviembre de 2013, hasta la presentación de la demanda

contenciosa administrativa, 21 de abril de 2014, transcurrió ciento cuarenta y cuatro días superando el plazo máximo de noventa días previsto por el art. 780 del C.P.C.; consiguientemente, este Tribunal se encuentra imposibilitado de realizar el control judicial de la recusación presentada por Fensegural que fue resuelto en la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, ya que operó la caducidad de la acción, impidiendo así la revisión del acto administrativo antes citado.

V.3. Si, la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, fue emitida usurpando funciones y es extemporánea

Como garantía del juez natural en su elemento competencia, el art. 28.a) de la L. Pdto. Adm., establece como elemento esencial del acto administrativo la competencia; es decir, todo acto debe "ser dictado por autoridad competente". En ese sentido, de la revisión de obrados se tiene que la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, fue emitida por autoridad competente, por cuanto, los recursos jerárquicos son resueltos por la máxima autoridad ejecutiva, conforme prevé el art. 66.IV de la L.P.A.

Respecto al reclamo en el tiempo que habría durado el pronunciamiento de la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, aclarar que al no estar previsto la pérdida de competencia como sanción, resulta irrelevante verificar si la citada resolución ministerial se emitió dentro del plazo de noventa días previsto por el art. 67.I de la L.P.A. Asimismo, no resulta suficiente sostener que el acto administrativo fue dictado fuera de plazo para lograr su ineficacia, puesto que requiere de una disposición legal que sancione la nulidad; es decir, no hay nulidad sin texto legal (principio de especificidad). En ese contexto, la demora en el pronunciamiento de la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014 (acto administrativo) únicamente generaría responsabilidad funcionaria más no así la nulidad o invalidez de la decisión.

En cuanto a la aplicación del silencio administrativo; conforme a la previsión del art. 17.III de la L.P.A. en caso de no emitirse la resolución expresa dentro del plazo máximo de seis meses el efecto es desestimatorio de la pretensión; por ende, resulta un contrasentido que el actor pretenda alternativamente se le aplique los efectos negativos del silencio administrativo a la pretensión contenida en el recurso jerárquico que presentó, debiendo ejercer sus derechos en función a la existencia de la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, que fue puesta en conocimiento de Fensegural mucho antes de la presentación de la demanda contenciosa administrativa.

V.4. Conclusiones.

Por lo expuesto, al advertir que el informe MTEPS/DGAJ N° 1509/2013 de 25 de noviembre, no se constituye en un acto administrativo definitivo susceptible de impugnación en sede administrativa ni judicial; operó la caducidad de la acción para presentar la demanda contenciosa administrativa contra la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, por ser presentada ciento cincuenta y cuatro días después de ser notificado el actor, superando el tiempo máximo previsto por el art. 780 del C.P.C.; y, la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, no fue pronunciada por una autoridad incompetente, corresponde denegar la demanda contenciosa administrativa presentada, con la aclaración de que este Tribunal no ingresó a determinar si la declaración de la huelga es legal o ilegal en razón a que los cargos presentados por el demandante estuvieron vinculados al cuestionamiento de las consideraciones contenidas en el Informe MTEPS/DGAJ N° 1509/2013 de 25 de noviembre, así como la conducta del Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social que ocasionó su recusación y la supuesta dilación en la que se habría incurrido en la emisión de la R.M. N° 752/13 de 25 de noviembre de 2013, mismos que ya fueron analizados y resueltos precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 259 a 266, interpuesta por Freddy Puente Camacho en su condición de Secretario Ejecutivo de Fensegural; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la R.M. N° 069/14 de 21 de enero de 2014, por los motivos expuesto ut supra, sin costas.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



436

MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L.
c / Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 83 a 92 vta., interpuesta por Marcia Elizabeth Revollo Pizarroso en representación legal de MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L., impugnando la Resolución Jerárquica MDPyEP N°003.2014 de 30 de enero, que cursa de fs. 67 a 81, emitida por Ana Teresa Morales Olivera en calidad de Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural; la subsanación de la demanda corriente a fs. 97, la contestación cursante de fs. 181 a 190 vta. y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L., a través de su representante legal, manifestó que el 30 de enero de 2014, fue notificada con la Resolución Jerárquica MDPyEP N° 003.2014 de 30 de enero, emitida por la autoridad demandada, que confirmó la R.A. (RA) RA/AEMP/DJ/N°093/2013 de 7 de octubre, dictada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP), y que a su vez, aprueba la RA/AEMP/DTFVCO/N°076/2013 de 21 de agosto; por lo que, siendo que la resolución impugnada lesiona los derechos e intereses de la sociedad comercial que representa y habiéndose agotado la vía administrativa de impugnación, interpuso la presente demanda a fin de precautelarlos.

Indica que, mediante nota AEMP/DESP/DTFVCO/N°0778/2012 de 3 de agosto, la empresa que representa fue comunicada de la realización de diligencias preliminares de fiscalización, tendientes a comprobar y determinar las posibles infracciones a la normativa comercial de las gestiones 2010 y 2011, y actualizaciones legales comprendidas desde el 2 de enero de 2010; después se le notificó con la nota de cargo AEMP/DTFVCO/NOT/N°0034/2013 de 9 de julio, que acusó infracciones al art. 169 del Código de Comercio (CCom) y al punto 6.2 inc. a) de la "Norma de Contabilidad N° 11, punto 6.2), inc. a)" (sic), formalizada por la Resolución RA SEMP/N°28/2009 de 26 de enero.

Presentados los descargos correspondientes, fue notificada con la Resolución RA/AEMP/DTFVCO/N°076/2013, que confirmó los cargos acusados y le impuso una multa de Bs 102.174,40; monto que fue obtenido en aplicación de los parámetros establecidos en la Resolución RA SEMP/N°71/2008 de 5 de mayo; siendo la mencionada resolución administrativa impugnada vía recurso de revocatoria, mereciendo la Resolución RA/AEMP/DJ/N°093/2013, misma que fue impugnada a través de recurso jerárquico, emitiéndose la resolución jerárquica ahora impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, la AEMP vulneró las normas vigentes en el país, de acuerdo a lo siguiente: a) La RA SEMP/N°71/2008 fue promulgada por la entonces Superintendencia de Empresas, extinta por el D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009, y de acuerdo al art. 44 del D.S. N° 71 de 9 de abril de 2009, las actividades de la referida autoridad se enmarcan en la regulación, control social y supervisión de la actividad de las empresas; empero, no tiene la atribución de sancionar o multar infracciones al código de comercio, por lo que la sanción del caso de autos fue impuesta sin competencia, agregando que en todo caso, para la imposición de la sanción se debieron aplicar las resoluciones RAI/AEMP/N°30/2011 de 21 de abril y RAI/AEMP/N°52/2011 de 16 de agosto; b) El Auto de 16 de septiembre de 2013, conmino a la cancelación de la totalidad de la multa para la admisión del recurso de revocatoria que interpuso, en aplicación del art. 47 del D.S. N° 27175 de 15 de septiembre de 2003, que reglamenta la ley de procedimiento administrativo (LPA) para el sistema de regulación financiera (SIREFI), norma inaplicable a su caso por no ser una persona jurídica que se dedica al rubro financiero; c) La multa impuesta constituye un nuevo tributo ilegal aplicado a la utilidad bruta del demandante; y, d) El incumplimiento del art. 169 del Ccom, conlleva la responsabilidad solidaria de directores, administradores y síndicos, quedando obligados a entregar a la sociedad una cantidad igual a la reserva que se dejó de constituir, como lo establece el art. 170 del mismo cuerpo legal, que es de aplicación preferente por regular la actividad comercial en el país, por lo que no se puede multar este aspecto como pretende la AEMP.

Arguye que, la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural al emitir la Resolución impugnada, realizó una ilegal aplicación de normas supletorias para confirmar las señaladas Resoluciones Administrativas que le precedieron, indicando que la aplicación de la norma en el tiempo está estrechamente relacionada a la comisión del acto, hecho y/u omisión, siendo la RA SEMP/N°71/2008 "supuestamente" aplicable al caso de autos; sin embargo, olvida considerar los arts. 4-c) y h), 45, 54, 55, 71 al 74 y 77 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), así como el art. 410 de la C.P.E.-principio de supremacía constitucional y jerarquía normativa-, por los cuales se debió conminar el cumplimiento del art. 170 del Ccom y no multar a la empresa que representa, siendo nulas las resoluciones administrativas impugnadas.

Finalmente, indica que la autoridad demandada obró equivocadamente al indicar que la sanción impuesta es complementaria a la previsión contenida en el art. 170 del Ccom, vulnerando el debido proceso, además de considerar que no se puede constituir reserva legal del balance de una gestión pasada, puesto que no se puede modificar, y la empresa que representa cuenta con un 100% de reserva de utilidad, cumpliendo de sobremana la finalidad de la previsión normativa indicada; asimismo, resulta erróneo calcular la multa sobre la utilidad bruta de la empresa que representa, puesto que no se considerarían los pasivos, que después de su resta da como resultado la utilidad neta, la cual recién es objeto de reserva legal, caso contrario se estaría inobservando el principio de proporcionalidad, agregando que la multa se elaboró con base en la utilidad bruta de la gestión 2012, la cual al momento de la fiscalización estaba en proceso de elaboración; por lo que, se vulneró su derecho al debido proceso establecido en el art. 115 de la C.P.E.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa con costas, y en consecuencia, se revoque la Resolución Jerárquica MDPyEP N°003.2014 emitida por la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, y se dejen sin efecto las Resoluciones RA/AEMP/DJ/N°093/2013 y RA/AEMP/DTFVCOC/N°076/2013.

II. De la contestación a la demanda.

Se apersonó Franz Jaime Chávez Sandy en representación legal de Ana Teresa Morales Olivera, Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, respondiendo negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos: 1) La AEMP al momento de imponer la sanción a la empresa demandante, obró dentro del marco constitucional y legal vigentes, ya que la L. N° 2427 de 28 de noviembre de 2002, reconfiguró el SIREFI e incluyó a la entonces Superintendencia de Empresas como componente, por lo que el D.S. N° 27175 es aplicable a su actuar, ya que reglamenta la ley de procedimiento administrativo específicamente para el sistema mencionado, así como la RA SEMP/N° 71/2008, conforme el propio D.S. N° 71 que creó la AEMP, entidad que asumió las competencias y atribuciones de la Superintendencia señalada; 2) La indicada resolución administrativa, utilizada para sancionar a la empresa demandante, fue la que estaba vigente al momento de incumplirse el art. 169 del Ccom para las gestiones fiscalizadas, por lo que posteriores regulaciones no pudieron aplicarse en atención al principio de irretroactividad de la norma, el cual solamente presenta excepciones en materia penal y social o laboral; 3) La regulación sancionatoria no puede considerarse como un nuevo tributo, pues tiene una naturaleza jurídica totalmente distinta; 4) La empresa demandante confesó como ciertas las infracciones acusadas; y, 5) Durante la fiscalización se respetó el derecho al debido proceso en todo momento, puesto que se permitió a la empresa fiscalizada conocer, participar e impugnar, conforme el procedimiento administrativo establecido para el efecto.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L.; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N°003.2014.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Por nota AEMP/DESP/DTFVCOC/N°0778/2012, la AEMP dio inicio a la fiscalización realizada a la empresa MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L., respecto de las gestiones financieras 2010 y 2011, ambas con cierre al 31 de diciembre, y actuaciones legales comprendidas desde el 2 de enero de 2010 hasta la fecha de inicio de fiscalización (fs. 12 a 14).

2. Mediante nota de cargo AEMP/DTFVCOC/NOT/N°0034/2013, la referida autoridad acusó a la empresa demandante, las siguientes contravenciones normativas para las gestiones fiscalizadas: i) Incumplimiento del art. 169 del Ccom, debido a que no se constituyó la reserva legal correspondiente a ambas gestiones fiscalizadas; y, ii) Inobservancia de la "Norma de Contabilidad N° 11, punto 6.2), inc. a)" (sic) formalizada por la RA SEMP/N°28/2009 de 26 de enero, debido a que los estados financieros de las gestiones fiscalizadas no reflejaron la restricción a los derechos de propiedad de cuatro inmuebles que conforman parte de su rubro (fs. 15 a 16).

3. Cursa la RA/AEMP/DTFVCOC/N°076/2013, que confirmó las contravenciones acusadas e impuso a la empresa fiscalizada una multa de Bs 102.174,40; monto que fue obtenido en aplicación del art. 17 del "Reglamento de infracciones y sanciones comerciales", aprobado mediante la RA SEMP/N°71/2008 (fs. 17 a 30).

4. Memorial presentado el 9 de septiembre de 2013, a través del cual la empresa demandante interpuso recurso de revocatoria, arguyendo los mismos agravios respecto a la RA/AEMP/DTFVCOC/N°076/2013, que ahora se expresan igualmente en la demanda contenciosa administrativa (fs. 32 a 42).

5. De fs. 43 y 45, cursa la Resolución de 16 de septiembre de 2013, mediante la cual, la AEMP exige el pago de la multa a la empresa fiscalizada para la admisión de su recurso de revocatoria, en aplicación del art. 47.I del D.S. N° 27175; y, boleta de depósito a favor de la AEMP a través del Banco Unión S.A., donde se consigna el pago de la multa impuesta.

6. Por RA/AEMP/DJ/N°093/2013, la AEMP confirmó totalmente la RA/AEMP/DTFVCOC/N°076/2013, contra la cual la empresa demandante interpuso recurso jerárquico a través de memorial presentado el 28 de octubre de 2013, que mereció la Resolución ahora objeto de demanda contencioso administrativa (fs. 46 a 59; y, 61 a 64 vta.).

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta se resuelve el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si la AEMP tiene la atribución de sancionar el incumplimiento de las disposiciones legales en materia comercial; b) Si la AEMP se encuentra dentro del marco jurídico para la aplicación del D.S. N° 27175; c) Si durante el proceso de fiscalización del caso de autos, se debieron aplicar las Resoluciones Administrativas RAI/AEMP/N°30/2011 y RAI/AEMP/N°52/2011, y no la RA SEMP/N°71/2008; d) Si la multa impuesta en el caso de autos constituye un nuevo tributo ilegal, siendo incompatible con la obligación establecida en el art. 170 del Ccom.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la AT; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

IV.2. Sobre el marco jurídico de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas.

La Ley de Procedimiento Administrativo fue reglamentada específicamente para el entonces Sistema de Regulación Sectorial (SIRESE), el cual comprendía el SIREFI, regulado al respecto específicamente por el D.S. N° 27175; posteriormente a su creación del SIREFI se incorporó la Superintendencia de Empresas, a través de la L. N° 2427, atribuyendo a esta última las competencias para regular, controlar y supervisar personas, entidades, empresas, en lo relativo al gobierno corporativo, la defensa de la competencia, la reestructuración y liquidación de empresas y el registro de comercio.

En el nuevo contexto constitucional, mediante el D.S. N° 71 se creó la AEMP en reemplazo de la entonces Superintendencia de Empresas -extinta por el D.S. N° 29894-, la cual asumió sus competencias y está supeditada al Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; los arts. 1, 3 y 6 del D.S. N° 17175 establecen que este reglamento tiene por objeto establecer normas generales aplicables a los procedimientos administrativos del SIREFI de acuerdo a la Ley de Procedimiento Administrativo, considerando como sujeto regulador a la AEMP.

Dentro del marco legal expuesto, es evidente que la AEMP asumió las competencias y atribuciones de la entonces Superintendencia de Empresas, incluyendo las regulaciones normativas internas sobre las cuales desenvolvía sus actividades, entre ellas la RA SEMP/N°71/2008; asimismo, el art. 23.9 de la L. N° 2495 de 4 de agosto de 2003, establece que tiene como competencia: "Supervisar, inspeccionar, establecer responsabilidades y aplicar sanciones de amonestación escrita, multa, cancelación de registro a las personas naturales y jurídicas bajo su jurisdicción y competencia de acuerdo a reglamento"; es decir, en lo relativo al gobierno corporativo, la defensa de la competencia, la reestructuración y liquidación de empresas y el registro de comercio; aspecto reglamentado por el D.S. N° 27203 de 7 de octubre de 2003, que en su art. 3 dispuso lo siguiente: "La superintendencia tiene jurisdicción en el territorio nacional y ejerce competencia privativa e indelegable para regular, controlar y supervisar a las personas naturales y jurídicas que realizan actividades comerciales, de acuerdo a lo establecido en el código de comercio, en el marco legal del sistema de regulación financiera", quedando por demás claro que la AEMP tiene competencia para sancionar cuestiones relativas al incumplimiento de las disposiciones legales en materia comercial, y reglamentar su actuar de acuerdo al art. 23.15 de la L. N° 2495; no siendo correcto lo alegado por la empresa demandante respecto a las competencias y atribuciones de la AEMP, así como la inaplicabilidad del art. 47 del D.S. N° 27175.

IV.3. De la normativa aplicable al proceso de fiscalización del caso de autos.

La empresa demandante arguye que, la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural al emitir la resolución impugnada, realizó una ilegal aplicación de normas supletorias para confirmar las señaladas resoluciones administrativas que le precedieron, indicando que la aplicación de la norma en el tiempo está estrechamente relacionada a la comisión del acto, hecho y/u omisión, siendo la RA SEMP/N°71/2008 aplicable al caso de autos; sin embargo, olvida considerar los arts. 4-c) y h), 45, 54, 55, 71 al 74 y 77 de la LPA, así como el art. 410 de la C.P.E. -principio de supremacía constitucional y jerarquía normativa-, por los cuales se debió conminar el cumplimiento del art. 170 del Ccom y no multar a la empresa que representa, siendo nulas las resoluciones administrativas impugnadas, ya que debieron aplicarse las R.A. RAI/AEMP/N°30/2011 y RAI/AEMP/N°52/2011, y no así la RA SEMP/N°71/2008.

A efectos de resolver este punto, es necesario considerar el principio de legalidad, el cual ha sido entendido por el Tribunal Constitucional Plurinacional a través de la SCP 0770/2012 de 13 de agosto, de la siguiente manera: "...el principio general de legalidad, como elemento esencial del Estado de Derecho, representa la materialización de los valores fundamentales que este encarna; consiguientemente, se constituye en un presupuesto básico insoslayable de la administración (realización) de la justicia, de que, siendo la ley expresión de la voluntad de sus destinatarios en materia sancionatoria, se legitima sólo cuando la misma ha sido aprobada con las exigencias formales establecidas por el ordenamiento superior: su Constitución. (...) el principio de legalidad en su vertiente procesal (garantía jurisdiccional), tiende a garantizar que nadie pueda ser sancionado sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en cuestión, en el que se respeten las garantías establecidas por ley. (...) el principio de legalidad en su vertiente penal (sustantiva), prohíbe que una conducta, por reprochable que parezca y por mucho que lesione un derecho, pueda conceptuarse como falta o delito, si la ley no la describe de manera taxativa como tal (...). La realización material del principio de legalidad también viene condicionada por la forma como se encare el proceso de subsunción de la conducta en el tipo descrito por la norma sancionadora; pues, todo el andamiaje que importan las garantías

formales, quedarían reducidas a la nada, si fuera conforme a derecho, aplicar un precepto distinto, al de la conducta atribuida o imputada'. En cuanto al principio de legalidad, de conformidad a lo previsto por el art. 180 de la C.P.E., el Tribunal Constitucional a través de su S.C. N° 0275/2010-R de 7 de junio, ha señalado que: '...es un principio procesal de la jurisdicción ordinaria; al respecto este Tribunal a través de la S.C. N° 0919/2006-R de 18 de septiembre, que a su vez citó a la S.C. N° 0062/2002 de 31 de julio, estableció que: 'el principio general de legalidad, como elemento esencial del Estado de Derecho' (...) en su vertiente procesal (garantía jurisdiccional), tiende a garantizar que nadie pueda ser sancionado sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en cuestión, en el que se respeten las garantías establecidas por ley'. En consecuencia, el Estado no puede castigar una conducta que no está descrita ni penada por la ley, cimentándose una doble garantía: Por una parte, todas las personas conocen el ámbito de lo permitido y prohibido y, por la otra, el delincuente no puede ser castigado más que por las acciones legalmente descritas y sólo con la pena correspondiente".

Así, al estar la administración pública sujeta absolutamente al principio de legalidad, ello involucra que sus actuaciones deben emitirse conforme a la normativa vigente; consiguientemente, la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural al emitir la Resolución Jerárquica MDPyEP N°003.2014 de 30 de enero, ha pronunciado su resolución enmarcada en los principios de tipicidad y de legalidad, en atención a que la sanción impuesta a la empresa demandante MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L., está claramente establecida en el Reglamento de Sanciones e Infracciones aprobado por RA SEMP/N° 71/2008, configurándose la acción de la empresa en infracción a la normativa comercial, habiéndose aplicado la norma vigente al momento en el cual se cometió la infracción, en consideración al principio de legalidad desarrollado precedentemente, pues las disposiciones legales se aplican a partir de su publicación y serán aplicables retroactivamente únicamente cuando sea más beneficiosa (art. 123 de la C.P.E.), aspecto que no fue sostenido por la empresa demandante.

V. Conclusión.

Por todo lo expuesto, se concluye que la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, al emitir la Resolución Jerárquica MDPyEP N°003.2014, que confirmó la RA/AEMP/DJ/N°093/2013, que a su vez aprobó la RA/AEMP/DTFVCO/N°076/2013; obró de manera correcta, en observancia del principio de legalidad, por lo que corresponde declarar improcedente la demanda contencioso administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 83 a 92 vta. y 97, interpuesta por MAIN INTERNATIONAL TRADING COMPANY S.R.L. y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP N°003.2014 de 30 de enero, emitida por Ana Teresa Morales Olivera en calidad de Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, así como la sanción impuesta por la RA/AEMP/DTFVCO/N°076/2013 de 21 de agosto.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



437

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32, subsanada a fs. 40, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2186/2013 de 9 de diciembre (fs. 2 a 22 y vta.), el memorial de contestación de fs. 72 a 74 y vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 110 a 113, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Contenido de la demanda

Que Ernesto Zaconeta Quintana, en su condición de Gerente Regional Oruro a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia, en mérito al Memorandum N° 0115/2010 de fecha 4 de febrero, se apersonó por memorial de fs. 23 a 32, manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., art. 70 de la L. N° 2341 de procedimiento administrativo, así como el art. 147-3) del Cód. Trib. Boliviano, interpone la demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2186/2013 de 9 de diciembre.

1.- Indicó que en cumplimiento de instrucciones de 30 de septiembre de 2011 y la nota UFIOR N° 113/2011 de 30 de septiembre, la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional, realizó Control Diferido Inmediato al Despacho Aduanero de la Declaración Única de Importaciones (DUI) 2011/432/C-1866, tramitado por la agencia despachante de aduana "Gran Poder".

2.- Refirió que se emitió el informe UFIOR N° 131/2011 por la Unidad de Fiscalización y que establece la presunta comisión de contravención aduanera a la agencia despachante de aduanas "Gran Poder", por no adjuntar a la DUI el certificado de garantía emitido por el usuario de taller que establece el D.S. N° 28963 y la R.D. N° 01.016.07, por lo que solicitó aclaraciones a las observaciones dentro del despacho presumiendo contravención aduanera por presentar declaración única de mercaderías, sin disponer los documentos soporte, como establece la R.D. N° 01-017-09.

3.- Con posterioridad se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GREOR-ULEOR N° 037/2013 que fundamenta la sanción o multa de 1.500.- UFVs, en el hecho de no haber adjuntado a la DUI C-1866, el certificado de garantía por el trabajo de transformación de su vehículo de combustible gasolina a combustible gas; señala que el certificado referido tiene las características de post despacho, es decir, que es retenido por el interesado para reclamar posibles defectos después de ser retirado de los almacenes de la Zona Franca.

4.- En 17 de junio de 2013, la Agencia despachante de Aduana "Gran Poder Ltda.", fue notificada con la resolución sancionatoria AN GROGR ULEOR N° 037/2013.

5.- Señaló que el certificado de garantía no es un documento soporte, conforme señala la sección II, art. 17-j) del D.S. N° 28963, es decir, no es determinante para pagar los impuestos aduaneros, ni orienta la clasificación arancelaria, sino que garantiza el trabajo realizado, en cambio para el caso de vehículos que hubieren sido sometidos a transformación o incorporación del dispositivo de GNV, es necesario presentar el certificado de cambio de incorporación del dispositivo, conforme se establece en el capítulo V, art. 41-II del D.S. N° 28963.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- El actor señala que, la AGIT, revocó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0979/2013 de 30 de septiembre, que confirmaba la Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ULEOR N° 037/2013 de 22 de mayo, emitida por el Gerente Regional La Paz de la Aduana Nacional, por lo que se tendría la descripción de los siguientes agravios:

A.- Indicó que la AGIT basa su fundamento en el art. 4 del D.S. N° 28963 de 12 de diciembre de 2006 transcribiendo íntegro dicho artículo; refiere que de la normativa expuesta y así lo entiende la ARIT, que el vehículo clase minibus, marca Jincheng, tipo GDQ6480, año de fabricación 2011, cilindrada 2237, tracción 4x2, combustible gas, origen china, color blanco, transmisión MT, chasis N° LG16H00D9B0010564, motor BJ491EQ1-B10295, VIN LG16H00D9B0010564, N° de Kit GNV 1011565 y N° de Tanque GNV 324593 según FRV 111124227, nacionalizado con la DUI C- 1866 de 13 de septiembre de 2011, al ser vehículo nuevo no requiere certificado medioambiental, por cuanto no emite gases contaminantes, sin embargo la conversión o incorporación de un dispositivo de combustible a GNV, constituye una operación aparte del estado del vehículo.

B).- Que realiza una transcripción del art. séptimo (Importación a consumo de vehículos reacondicionados) punto 1 (Contratación de un despachante de aduanas) de la R.D. N° 01-016-07 de 26 de noviembre de 2007, siendo que la normativa indicada no discrimina si se trata de vehículos nuevos o antiguos, establece (Vehículos reacondicionados), debiéndose entenderse por tal y siendo el vehículo que tuvo una conversión de combustible a GNV, debe presentar el certificado de cambio de reacondicionamiento y garantía.

C).- Que del inc. 3 del D.S. N° 28963, se debe entender como formulario de reacondicionamiento y garantía al documento firmado y sellado, emitido por el representante legal del taller autorizado en zona franca industrial, el cual tiene carácter de declaración jurada a efectos de su presentación para el trámite del despacho aduanero, debiendo contener la información sobre la operación de reacondicionamiento, de acuerdo al anexo II del presente reglamento. Asimismo dicho documento otorga al comprador la garantía, por el periodo de un año, de que la transformación del vehículo fue realizada en condiciones óptimas.

D).- Finalizó indicando que el art. 17 del mismo reglamento previene: El usuario, taller registrado y habilitado en la realización de las especificaciones permitidas en este reglamento, está sujeto a las siguientes condiciones específicas, aparte de las condiciones generales establecidas en la normativa aplicable: j) otorgar la garantía por el lapso de un año sobre los servicios de reacondicionamiento efectuados en los vehículos, entendiéndose que la presente normativa dispone, que el formulario de reacondicionamiento y garantía, es un documento en el cual el representante del taller autorizado, está obligado a otorgar la garantía de un año del reacondicionamiento realizado al importador ya sea nuevo o antiguo, la cual constituye un documento soporte de la DUI de conformidad al art. 11-1) del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare la nulidad de la Resolución de Recurso AGIT.RJ 2186/2013 de 9 de diciembre y por lo tanto probada la demanda, confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria AN AGROGR ULEOR N° 037/2013 de 22 de mayo emitida por la Gerencia Regional de Oruro de la Aduana Nacional.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa mediante providencia de 1 de abril de 2014 (fs. 41), corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Agencia Despachante de Aduana "Gran Poder", Ltda. (ADA. Gran Poder) en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 72 a 74 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 70) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la entidad demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contencioso administrativa pretenderían hacer incurrir en error a este tribunal, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que el vehículo de las características detalladas anteriormente, consiste en un motorizado nuevo reacondicionado a GNV, en ese entendido el documento que el importador a través de ADA Gran Poder Ltda., tenía que presentar a despacho aduanero como documento soporte de la DUI, es el certificado de Cambio o Incorporación de Dispositivo de Combustible a GNV, de conformidad con los arts. 6 y 41 del D.S. N° 28963, en cumplimiento del art. 111-I) del D.S. N° 25870 (RCT), por lo que el certificado de Reacondicionamiento y Garantía no es documento de soporte de la DUI, para este despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo, de lo que se colige que la ADA Gran Poder Ltda., validó y presentó la DUI, presentando el formulario de conversión a gas natural emitido por el taller autorizado, por lo que no habría vulnerado el ordenamiento jurídico en despacho aduanero de la DUI.

Indicó que al establecer que el certificado de reacondicionamiento y garantía, no está reconocido como documentación soporte de la DUI para el despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo, resultaría incongruente que la administración aduanera pretenda atribuir una conducta contravencional sobre un hecho que no está tipificado por ley.

Que conforme el párrafo III del art. 8 de la L. N° 2492 (CTB), la interpretación analógica está prohibida para tipificar delitos y definir contravenciones, en ese sentido la Administración Aduanera no está facultada para determinar la comisión de una contravención aduanera de acuerdo a lo estipulado por el D.S. N° 28963.

Finalizó indicando que el Certificado de Cambio o Incorporación de Dispositivo de Combustible a GNV es el documento aduanero que se constituye como documento soporte de la DUI, conforme a los arts. 111 inc. I) del Reglamento a la ley General de Aduanas, 6 parág. II y 41 parág. II del D.S. N° 28963.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2186/2013 de 9 de diciembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Aduanera no presentó el memorial de réplica, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 119, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

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

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

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

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

III.1.- Que el 7 de octubre de 2011, la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional emitió la Diligencia N° 1, indicando que realizado el aforo físico documental de la mercancía declarada en la DUI C-1866, se presume que el valor FOB declarado está subvaluado; conforme establece el D.S. N° 28963 y R.D. 01-016-07; no se adjuntó a la DUI el certificado de garantía emitido por el usuario taller, por lo que se presume la comisión de contravención aduanera por presentar la DUI, sin disponer de los documentos de soporte conforme indica la R.D. N° 01-016-07. Asimismo solicita explicación y complementación relativa al: a) Valor FOB declarado; b) Certificado de garantía y c) Presunta contravención aduanera, asimismo, otorga un plazo de tres días para presentar pruebas (fs. 75 anexo 1).

III.2.- El 12 de octubre de 2011, la ADA Gran Poder Ltda., mediante Cite N° GLP 1123/2011, respondió el requerimiento efectuado por la Administración Aduanera a través de la Diligencia N° 1; señalando que en cuanto a las explicaciones solicitadas de los inc. b) y c), su agencia registra documentos que emite el taller encargado de conversión conforme establece el capítulo V, art. 41-II del D.S. N° 28963 y la garantía sobre el trabajo realizado es personal entre el taller habilitado de la conversión y el comitente, por tanto, la presunta contravención no correspondería (fs. 74 anexo 1).

III.3.- El 31 de octubre de 2011, la Administración Aduanera notifico a José Humberto Mérida Vega, representante de la ADA Gran Poder Ltda., con el informe UFIOR N° 131/2011, de 27 de octubre de 2011 que en sus conclusiones indicó que la ADA Gran Poder Ltda., no desvirtuó las observaciones descritas en la diligencia N° 1 siendo el valor FOB del vehículo de \$us. 10.223 determinado en base al aforo físico e información proporcionada por la Unidad de Valoración con Formulario de Precio Referencial GROGR-UVAOR-VR 0122/2011, de 6 de octubre de 2011 por lo que presume la comisión de contravención por omisión de pago. Por el incumplimiento de normas aduaneras, asimismo, presumió la contravención aduanera de presentación de la DUI, sin disponer de los documentos de soporte (certificado de garantía) que establece que el usuario del taller vulneró las previsiones de los D.S. Nos. 28963 y 470 y la resolución de Directorio N° 01-016-07, por las observaciones efectuadas en relación al cilindro de GNV y la emisión del certificado de garantía; observaciones aceptadas por el usuario taller de Conversión Total (fs. 65 a 73, anexo 1).

III.4.- El 7 DE noviembre de 2011, la ADA Gran Poder Ltda., aclaró ante la administración aduanera las observaciones efectuadas en el informe UFIOR N° 131/201 de 27 de octubre de 2011 (fs. 63 a 64 anexo 1).

III.5.- El 10 de noviembre de 2011, la Administración Aduanera emitió el informe UFIUR N° 138/2011, que ratificó la presunta comisión de contravención aduanera por presentar la DUI sin disponer de los documentos soporte: Certificado de garantía (fs. 57 a 62).

III. 6.- El 25 de marzo de 2013, la Administración Aduanera notificó a José Humberto Mérida Vega, representante de la ADA Gran Poder Ltda., con el Auto Inicial de Sumario Contravenciones AN GROGR ULEOR N° 017/2013 de 13 de marzo de 2013, que instruyó el inicio del sumario contravencional contra la citada ADA, por no presentar documento soporte a la DUI C-1866, conforme dispone el art. 186-h) de la L. N° 1990 (LGA) Disposición Final Octava de la L. N° 2492 (CTB) y num. 1 del régimen aduanero de importación y admisión temporal del anexo I clasificaciones de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones, aprobado mediante R.D. N° 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009, por el Directorio de la Aduana Nacional; en ese sentido otorga el plazo de 20 días para que el presunto responsable formule descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho (fs. 52 a 55 antecedentes administrativos).

III.7.- El 15 de abril de 2013, la ADA Gran Poder Ltda., mediante memorial presentado ante la Administración Aduanera, solicitó dejar sin efecto el auto inicial sumario contravencional, adjuntando al efecto la Circular N° 219/2011, resolución RA-PE 01-019-11, Circular 286/2006 y DS. N° 28963 señalando que el certificado de garantías de transformación, no es un documento soporte para el despacho aduanero (fs. 12 a 15).

III.8.- El 25 de abril de 2013, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-GROGR-UFIOR-070/2013, indicando que los descargos presentados por la ADA Gran Poder Ltda., no desvirtúan la observación de la falta de presentación del Certificado de Garantía del usuario Taller de Conversiones a GNV como documento soporte de la DUI C-1866 de 13 de septiembre de 2011 (fs. 8 a 11).

III.9.- El 17 de junio de 2013, la Administración Aduanera, notificó a José Humberto Mérida Vega, representante de la ADA Gran Poder Ltda., con la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR N° 037/2013 de 22 de mayo, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera prevista en el art. 186-h) de la L. N° 1990 (LGA) y num. 5 del anexo 1 (Régimen Aduanero de Importación y admisión temporal de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y graduación de sanciones), aprobado mediante R.D. 01-17-09; al vulnerar el inc. I) del art. 11 del D.S. N° 25870 (RLGA), e inc. d) num. 1 del art. 7 de la R.D. N° 01-016-07, por la no presentación de documento de soporte consistente en el certificado de garantía del usuario al momento de presentar la DUI C-11866 de 13 de septiembre de 2011 e incumplir lo dispuesto en los arts. 45 y 75 de la L. N° 1990 (LGA), tipificando el actuar de la ADA Gran Poder Ltda., como contravención aduanera, imponiendo la sanción de 1.500.- UFVs (fs. 3 a 7).

III.10.- Posteriormente, Gran Poder Ltda, mediante su representante legal por memorial de (fs. 29 a 36 del anexo 1), interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GROGR ULEOR N° 037/2013 de 22 de mayo, que fue resuelto por la ARIT de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0979/2013 de 30 de septiembre (fs. 102 a 110 y vta. anexo 1), que resolvió CONFIRMAR la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GROGR ULEOR N° 037/2013 de 22 de mayo, emitida por el Gerente Regional Oruro de la Aduana Nacional, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la multa de 1.500.- UFVs, conforme dispone el num. 5 de la R.D. N° 01-017-09, anexo I régimen Aduanero de Importación y Admisión Temporal.

III.11.- Esta resolución de alzada, dio lugar a que Gran Poder Ltda, por memorial de (fs. 122 a 127 anexo 1), interponga recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 2186/2013 de 9 de diciembre (fs. 158 a 168 anexo 1), que REVOCA totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0979/2013 de 30 de septiembre, emitida por la ARIT de La Paz, en consecuencia se deja sin efecto la sanción en la resolución sancionatoria AN-GROGR ULEOR N° 037/2013, de 22 de mayo, emitida por la administración aduanera.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que la AGIT basó su fundamento en lo dispuesto por el art. 4 del D.S. N° 28963, sin tomar en cuenta que el vehículo, al ser nuevo no requería certificado medioambiental, siendo que el art. 7 punto 1 de la RND N° 01-016-07 inc. d) refiere que el certificado de reacondicionamiento garantía, el despachante de aduana tiene la obligación a obtener antes de la presentación de la declaración de importación a la administración aduanera, la documentación citada en los artículos anteriores, por cuanto la normativa referida, no discriminaría si son vehículos nuevos o antiguos debiéndose entender por tal a todos los reacondicionados que tuvieron una conversión a GNV. 2) Si es evidente que la AGIT, no consideró el art. 3 y 17 del D.S. N° 28963, puesto que a criterio de la AT el formulario de reacondicionamiento y garantía, es un documento en el cual el representante del taller autorizado, está obligado a otorgar la garantía de un año del reacondicionamiento realizado al importador ya sea nuevo o antiguo, constituyendo un documento soporte de la DUI de conformidad al art. 11-1) del Reglamento a la LGA.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

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

Respecto al primer y segundo punto de la controversia por estar relacionadas entre sí, corresponde realizar las siguientes consideraciones:

La C.P.E., en su art. 7 dispone: la administración pública se rige por los principios de legalidad, legitimidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficacia, calidad, calidez, honestidad responsabilidad y resultados.

El art. 45-a) de la L. N° 1990 (LGA) establece que el despachante de aduana tiene las siguientes funciones y atribuciones: a) observar el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias y procedimentales que regulan los regímenes aduaneros en los que intervenga.

El código tributario boliviano (L. N° 2492), en su art. 76 (carga de la prueba) En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la AT.

El art. 81 (Contrabando).- Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancía cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.

El art. 283 del Reglamento de la L. N° 1990 determina: Para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención aduanera, deberá existir infracción de la ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma.

La L. N° 2492 CTB, art. 2 previene: (Principio de legalidad o reserva de la ley): I) solo la ley puede. 6) Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. El art. 8-III refiere: La analogía será admitida para llenar los vicios legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones ni modificar normas existentes.

El art. 111-I) del Reglamento a la ley general de Aduanas (RLGA) aprobado por D.S. N° 25870, establece: El despachante de aduana está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando esta así lo requiera: I) Otros documentos imprescindibles de acuerdo al régimen aduanero que se solicita. Los documentos señalados en los incs. f) hasta I) serán exigibles cuando corresponde, conforme a las normas de la Ley, el presente reglamento y otras disposiciones. Cada uno de los documentos soporte, deberá consignar el número y fecha de aceptación de la declaración de mercancías de importación a la cual corresponda.

El D.S. N° 28963 Reglamento a la Importación de vehículos automotores, aplicación de arrepentimiento eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del impuesto a los consumos específicos.

Art. 3 Definiciones técnicas inc. i): (Formulario de reacondicionamiento y garantía), documento firmado y sellado, emitido por el representante legal del taller autorizado y habilitado en zona franca Industrial o por el representante del taller habilitado en territorio

aduanero nacional, el cual tiene carácter de declaración jurada a efecto de su presentación para el trámite de despacho aduanero, debiendo contener la información sobre la operación de reacondicionamiento, de acuerdo al anexo II del presente reglamento. Adicionalmente, dicho documento otorga al comprador final la garantía, por el periodo de un año, de que la transformación del vehículo fue realizada en condiciones óptimas.

Art. 4 num. I.- Los vehículos automotores nuevos, fabricados en volante de dirección a la izquierda, internados a territorio aduanero nacional cumpliendo las formalidades aduaneras previas a la entrega de mercancías, podrán realizar el despacho aduanero de importación de acuerdo a lo previsto en la LGA y su Reglamento, los procedimientos aduaneros vigentes y lo determinado en el presente reglamento, ante cualquier administración aduanera habilitada de acuerdo a procedimientos aduaneros vigentes y no están sujetos a la presentación de ningún certificado técnico ni medio ambiental.

Art. 6 num. II.- Los vehículos que hubiesen sido sometidos a cambio o incorporación del dispositivo de combustible a GNV en una zona franca industrial, para su despacho aduanero deberán presentar el certificado de cambio de incorporación de dispositivo de combustible a GNV.

Art. 17.- El usuario taller, registrado y habilitado en la realización de las operaciones permitidas en este reglamento, está sujeto a las siguientes condiciones específicas, aparte de las condiciones generales establecidas en la norma aplicable: j) Otorgar la garantía por el lapso de un año sobre los servicios de reacondicionamiento efectuados en los vehículos.

Art. 41 num. II.- Para el caso de vehículos que hubiesen sido sometidos a transformación o incorporación de dispositivo de combustible a GNV, deberán presentar el certificado de cambio de Incorporación de Dispositivo de Combustible a GNV (anexo IV) del presente reglamento), emitido por usuario taller con habilitación vigente, para acogerse al beneficio del factor de cálculo GNV establecido en el art. 43 del presente reglamento.

La R.D. N° 01-016-07 de 26 de noviembre que establece los requisitos formalidades y procedimientos para el desarrollo de operaciones de reacondicionamiento y recepción de vehículos, así como las formalidades para la venta y salida desde Zonas Francas Industriales. Artículo séptimo.- Importación a consumo a vehículos reacondicionados. 1.- (Contratación de un despachante de aduana).- El dueño de vehículo contratara los servicios de un despachante de aduana, para que le represente en el despacho aduanero. A tal efecto, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 104 del reglamento a la Ley General de Aduanas, realiza el endoso correspondiente y entrega al despachante de aduanas los siguientes documentos en original: d) Certificado de reconocimiento-garantía.

De la revisión exhaustiva del cuaderno procesal administrativo, se tiene que la Agencia Despachante de Aduana "Gran Poder" Ltda., tramitó por cuenta de su comitente Juan Carlos Condori la importación de minibus marca Jincheng, tipo GDQ6480, año de fabricación 2011, cilindrada 2237, combustible gas, tracción 4x2, chasis N° LG16H00D9B0010564, motor BJ491EQ1-B10295, VIN LG16H00D9B0010564, frame GDQ6480, N° Kit GNV 1011565 y N° de tanque GNV 32459, origen China, color blanco, transmisión MT, según FVR 111124227 Nacionalizado con la DUI C-1866 de 13 de septiembre de 2011, declaración que al momento del despacho aduanero fue asignada al canal verde debiendo procederse al retiro de esta mercancía.

Pese al canal asignado en la declaración, que además consigna el levante autorizado con la firma y sello del técnico aduanero responsable, la DUI mencionada fue objeto de proceso de Control Diferido Inmediato de cuyo resultado se inició el sumario contravencional por haber vulnerado presuntamente el inc. 1) art. 111 del D.S. N° 25870, inc. d) num. 1, art. 7 de la R.D. N° 01-016-07 al no haber presentado el certificado de reacondicionamiento-garantía, considerado como documento soporte y por no cumplir con lo establecido por los arts. 45 y 75 de la L. N° 1990 (LGA).

Cabe hacer notar que el motorizado objeto de estudio es un vehículo nuevo y reacondicionado a GNV, en ese sentido el documento que el importador a través de la ADA Gran Poder Ltda, tenía que presentar a despacho aduanero como documento soporte de la DUI es el certificado de cambio o incorporación de dispositivo de combustible a GNV, conforme a los arts. 6 y 41 del D.S. N° 28963, en cumplimiento del art. 111-i) del D.S. N° 25870 (RTC), en ese entendido el certificado de reacondicionamiento y garantía no es un documento soporte para la DUI, para ese despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo.

De lo manifestado se evidencia que la ADA Gran Poder Ltda., validó la DUI y presentó la DUI C- 1866, presentado como documento soporte el Formulario de Conversión a Gas Natural emitido por el Taller de Conversión Total, aspecto respaldado en la página de documentos adicionales en el código B87 (fs. 77 y 83 anexo 1), de donde se establece que la ADA Gran Poder Ltda., no vulneró el ordenamiento jurídico en el despacho aduanero de la DUI, al contrario su accionar estuvo inmerso en apego a la normativa legal vigente.

De lo manifestado se advierte que, al haberse establecido que el certificado de reacondicionamiento y garantía, no está reconocido como documentación soporte de la DUI para el presente despacho aduanero de importación por tratarse de un vehículo nuevo, no resulta

congruente que la administración aduanera pretenda atribuir una conducta contravencional sobre un hecho que no está tipificado como tal dentro del ordenamiento jurídico tributario vigente; asimismo, es necesario aclarar que la calificación de la conducta de un administrado debe ser específica, objetiva y precisa, enmarcándose en los aspectos determinados en una norma específica, conforme determina el principio de legalidad reconocido en los arts. 232 de la C.P.E. y 6 parág. I, num. 6 de la L. N° 2492, solo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las sanciones específicas, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia establece que la conducta atribuida por la Gerencia de la Aduana Nacional Regional Oruro, como contravención aduanera por no presentar certificado de reacondicionamiento y garantía como documentación soporte de la DUI, en contra de ADA Gran Poder Ltda., toda vez de que este ilícito atribuido no está tipificado en el ordenamiento jurídico vigente, tratándose de la importación para el consumo de vehículo nuevo, reacondicionado a combustible GNV, por lo que el supuesto agravio manifestado por la entidad actora no tiene asidero legal.

En ese contexto, conforme determina el parág. III del art. 8 de la L. N° 2492 CTB), la interpretación analógica está prohibida para tipificar delitos y definir contravenciones, modificar las normas existentes y aplicar sanciones, por ende la administración aduanera no está facultada para determinar la comisión de una contravención aduanera interpretando analógicamente el D.S. N° 28963, más aun cuando el certificado de reacondicionamiento y garantía para el caso presente, no se encuentra reconocido como documento soporte de la DUI, para el régimen de importación para el consumo de un vehículo nuevo reacondicionado a combustible GNV, donde el certificado de cambio o incorporación de dispositivo de combustible a GNV es el documento aduanero que se constituye como documento soporte de la DUI, de conformidad con los arts. 111-i) del Reglamento a la Ley General de Aduanas, 6 parág. II y 41 parág. III del D.S. N° 28963.

Por lo relacionado, se establece que la conducta de ADA Gran Poder Ltda., no se subsume a la previsión de la contravención de omisión de presentar la DUI sin disponer de la documentación soporte prevista en el inc. h) del art. 165 bis de la L. N° 2492 y del anexo A, punto 5, de la R.D. N° 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009, por cuanto el certificado de reacondicionamiento y garantía no está reconocido como documento soporte de la DUI C-1866, por tratarse de un vehículo nuevo.

En respuesta al segundo punto de la controversia, de lo manifestado se concluye que los argumentos realizados por la administración aduanera resultan no ser evidentes, de modo que la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2186/2013, de 9 de diciembre fue dictada de acuerdo a lo manifestado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que este Tribunal Supremo de Justicia coincide plenamente con los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, estableciendo que la demanda contenciosa administrativa, carece de sustento jurídico tributario, estableciéndose que los supuestos agravios manifestados por la entidad demandante resultan no ser evidentes, por cuanto no existió agravios ni lesiones de derechos que se hubieren causado con la resolución impugnada.

De donde se concluye que la resolución de Recurso Jerárquico N° 2186 de 9 de diciembre de 2013, fue resuelta en apego estricto a la normativa legal vigente.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se concluye que no es evidente que la AGIT, basa su fundamento en lo dispuesto por el art. 4 del D.S. N° 28963, sin tomar en cuenta que el vehículo, al ser nuevo no requería certificado medioambiental, por cuanto el art. 7 punto 1 de la RND N° 01-016-07 inc. d) establece que el certificado de reacondicionamiento y garantía, la obligación del despachante de aduana a obtener antes de la presentación de la declaración de importación a la administración aduanera la documentación citada en los incisos anteriores del referido artículo, en ese entendido, la normativa indicada no discriminaría si son vehículos nuevos o antiguos y se debe entender por tal a todos los reacondicionados que tuvieron una conversión a GNV., del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2186/2013 de 9 de diciembre, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos, cuya impugnación fue base de la presente demanda.

Tampoco es evidente lo manifestado por la administración aduanera respecto a lo establecido por el art. 3 del D.S. N° 28963, debiendo entenderse como formulario de reacondicionamiento y garantía del documento firmado emitido por el taller autorizado y habilitado por zona franca industrial, por cuanto el art. 17 del mismo reglamento dispone, usuario, taller registrado y habilitado en la realización de las especificaciones permitidas en este Reglamento, está sujeto a las condiciones específicas, aparte de las condiciones generales; en ese sentido se establecido que el motorizado objeto de estudio es un vehículo nuevo y reacondicionado a GNV, por lo que el documento que el importador a través de la ADA Gran Poder Ltda., tenía que presentar a despacho aduanero como documento soporte de la DUI es el certificado de cambio o incorporación de dispositivo de combustible a GNV, conforme a los arts. 6 y 41 del D.S. N° 28963, en cumplimiento del art. 111-i) del D.S. N° 25870 (RTC), concluyendo que el certificado de reacondicionamiento y garantía no es un documento soporte para la DUI, para ese despacho aduanero por tratarse de un vehículo nuevo.

Por lo expuesto, la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia, coincide con la determinación asumida por la AGIT, toda vez que la resolución AGIT-RJ N° 2186/2013 de 09 de diciembre, fue dictada conforme a los antecedentes y a la normativa aplicable al caso, por cuanto durante la tramitación del proceso, se determinó que el certificado de reacondicionamiento y garantía no está reconocido como documento soporte de la DUI C-1866 de 13 de septiembre de 2011, conforme a lo previsto en el inc. a) parág. I del art. 212 del Cód. Trib. Boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32, interpuesta por la Gerencia Regional Oruro dependiente de la Aduana

Nacional de Bolivia, representada legalmente por Ernesto Zaconeta Quintana; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2186/2013 de 9 de diciembre de 2013 (fs. 158 a 168).

Relator: Magistrado Dr. Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



438

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 19 a 26, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre (fs. 3 a 14), el memorial de contestación de fs. 74 a 77 y vta., la réplica de fs. 81 a 83 y vuelta, la dúplica de fs. 87 a 88 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

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

Que, Cristina Elisa Ortiz Herrera, en su condición de Gerente Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la R.A. N° de Presidencia N° 03-0080-14 de 12 de febrero (fs. 15), se apersonó por memorial de fs. 19 a 26, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 131 y 147 del Cód. Trib., en el art. 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables supletoriamente por disposición del núm. 2 del art. 74 de la L. N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre.

Señaló que habiendo presentado la Empresa Boliviana de Ingeniería y Arquitectura "EBIA" Ltda., su declaración jurada (F. 500), con Número de Orden N°594293, período fiscal marzo de 2006, correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) el 11 de julio de 2007, determinando la existencia de una obligación tributaria no pagada de Bs. 36.331,- la misma fue incumplida, por lo que el 10 de diciembre de 2010, se notificó al contribuyente, mediante cédula, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/201020603546 de 6 de diciembre de 2010.

Precisó que el contribuyente presentó su declaración jurada con saldo a favor del fisco, determinando la deuda tributaria de acuerdo con lo dispuesto por el art. 93 de la L. N° 2492, pero que al no haber procedido al pago del IUE período fiscal marzo de 2006, conforme disponen los artículos 36 y siguientes de la L. N° 843, en concordancia con el art. 39 del D.S. N° 24051, cancelando el tributo declarado dentro de los 120 días posteriores al cierre de la gestión fiscal, existiendo suficientes indicios de haber incurrido en la contravención de omisión de pago según determina el art. 165 de la L. N° 2492, por lo que el 8 de julio de 2011 se labró el Auto Inicial de Sumario Contravencional SIN/GDLP/DJCC/UCC/AISC/2011200140, notificado mediante cédula el 18 de mayo de 2012.

En virtud de lo anterior, se dispuso el inicio de sumario contravencional en contra del contribuyente, por omisión de pago, determinando la sanción del 100% del tributo, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) a la fecha de vencimiento, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492, concordante con el art. 42 del D.S. N° 27310, concediéndole el plazo de 20 días para que presente descargos u ofrezca pruebas, de conformidad con lo establecido por el art. 168 de la L. N° 2492, sin que los hubiera presentado, ofrecido ni procedido al pago de la sanción.

Por ello, el 17 de octubre de 2012 la Administración Tributaria emitió la Resolución Sancionatoria SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/RS/2012200375, notificada al sujeto pasivo el 29 de mayo de 2013. A través de dicha resolución se determinó sancionar al contribuyente Empresa Boliviana de Ingeniería y Arquitectura "EBIA" Ltda., con una multa igual al 100% del tributo omitido, cuyo importe es de UFV 31.002.

Que interpuesto recurso de alzada por el sujeto pasivo, fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA0971/2013 de 23 de septiembre, que revocó totalmente la R. S. N° 2012200375 de 17 de octubre de 2012.

Como consecuencia de lo anterior, la AT dedujo recurso jerárquico, el que fue resuelto por la AGIT mediante la Resolución AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre, confirmando la de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.-Con relación a la supuesta prescripción de la multa impuesta por omisión de pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente al período marzo de 2006, acusó la violación del núm. 3 del parág. I y parág. II del art. 59 de la L. N° 2492, alegando al respecto la no aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Hizo referencia asimismo a la observancia del art. 60 de la L. N° 2492 en relación con el cómputo del término de la prescripción, de acuerdo con lo determinado por la Disposición Décima Segunda de la L. N° 317, modificatoria de la L. N° 291, citando el parág. III de la norma referida.

Argumentó en sentido que la obligación data del período marzo de 2006, habiéndose interrumpido el cómputo del plazo para la prescripción por el reconocimiento del adeudo tributario "...hasta la gestión 2013...", ya que de forma imperativa la norma establece que las acciones de la administración tributaria prescribirán en 6 años en la gestión 2014, previsión que no se aplica a obligaciones con vencimiento o contravenciones ocurridas en dicho año, tal como se encontraba previsto antes de la modificación dispuesta por la L. N° 317.

Realizando el cómputo del término de la prescripción, indicó que siendo que la contravención se produjo en el período marzo de 2006, el cómputo del plazo de prescripción comenzó a computarse a partir del 1 de enero de 2007; que sin embargo, de acuerdo con lo que determinan los artículos 62 y 93 de la L. N° 2492, a través de la presentación de la declaración jurada de 11 de julio de 2007, el sujeto pasivo interrumpió el término de la prescripción, debiendo reiniciarse su cómputo a partir del 1 de enero de 2008, extendiéndose hasta el 31 de diciembre de 2013, en observancia de lo dispuesto por el art. 59 del Cód. Trib., con las modificaciones determinadas por las Leyes N° 291 y 317 y que la R. S. N° 2012200375 de 17 de octubre de 2012, fue notificada al contribuyente el 29 de mayo de 2013; es decir, antes que se opere la prescripción.

Citó a continuación el art. 59 de la L. N° 2492 con las modificaciones dispuestas por las Leyes N° 291 y 317, así como la Resolución AGIT-RJ 1413/2013, como precedente administrativo.

I.2.2.- Expresó que debe darse aplicación al principio de primacía constitucional, pero que la AGIT, con la emisión de la resolución jerárquica ahora impugnada, dejó de lado la supremacía constitucional, aclarando que el art. 59 de la L. N° 2492, modificado por la L. N° 291, establece en su parág. IV que la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible; redundando en el hecho que siendo que en el presente caso la deuda determinada se encontraba en etapa de ejecución, la facultad de cobro de la AT es imprescriptible.

En relación con lo anterior, citó el art. 39 de la L. N° 004, de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas, además de las Sentencias Constitucionales Nos. 76/05-R de 26 de enero, N° 1426/05-R de 8 de noviembre, N° 1110/2002 de 16 de septiembre y N° 645/2010-R de 19 de julio, como también la Sentencia N° 211/2011 de 5 de julio, pronunciada por "...la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia..." Agregó que en virtud de ello, son imprescriptibles las deudas por daño económico causado al Estado.

I.2.3.- Manifestó que se produjo la errónea aplicación del régimen de la prescripción, sin tomar en cuenta las modificaciones efectuadas al Cód. Civ., dispuestas por el art. 39 de la L. N° 004, que determinó la modificación de los arts. 1502, 1552 y 1553 del compilado legal señalado, debiendo considerarse particularmente lo señalado por el núm. 6 de su art. 1502.

Posteriormente indicó que el art. 62 de la L. N° 2492, tiene un vacío, pues no hace mención a los efectos de la constitución en mora del deudor, debiendo en consecuencia aplicarse los parás. I y III del art. 8 del Cód. Trib., sobre los métodos de interpretación en materia tributaria, en relación con el núm. 4 del art. 5 de la misma norma, en cuanto a la aplicación de la analogía, lo que remite al contenido del art. 340 del Cód. Civ., concordante con el parág. II del art. 1503 del mismo compilado legal.

Que, en el caso presente, la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/201020603546, el 10 de diciembre de 2010, se produjo cuando aún no habían transcurrido los seis (6) años que establece el art. 59 de la L. N° 2492 con las modificaciones dispuestas por las leyes N° 291 y N° 317, constituyéndose en mora al contribuyente con ese acto, lo que a su vez interrumpió el término de la prescripción.

Añadió que tanto el contribuyente como la autoridad general de impugnación tributaria están errados, pues no existe prescripción y que al ser notificado el sujeto pasivo con el PIET N° 201020603546, el 10 de diciembre de 2010, el cómputo del término de la prescripción debe iniciarse nuevamente el 1 de enero de 2011, extendiéndose hasta el 31 de diciembre de 2016 en caso de inacción de la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, se declare la revocatoria total de la Resolución AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre, pronunciada por la AGIT y en consecuencia, se declare firme y subsistente en su totalidad la Resolución Sancionatoria SIN/GDLP/DJCC/UCC/RS/2012200375 de 17 de octubre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 28 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, Empresa Boliviana de Ingeniería y Arquitectura "EBIA" Ltda., en el domicilio ubicado en "...Avenida Camacho N° S/N Edif. Ex BBA Piso 12 Zona Central de la ciudad de La Paz, comisionando su diligenciamiento asimismo a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 4 de junio de 2014 como consta a fs. 44, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 45 y recibida según cargo de la vuelta; igualmente, cumplida la diligencia de notificación mediante cédula al tercero interesado, fue devuelta la orden instruida según se verifica con la nota de fs. 61 y recibida según cargo de la vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 78, el arrimo al expediente de los actuados diligenciados como se anotó precedentemente, con noticia contraria.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. a 74 a 77 y vta., fue providenciado a fs. 78, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 72), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Manifestó en relación con el art. 324 de la C.P.E., que la instancia jerárquica no puede efectuar su interpretación en sentido estrictamente tributario, sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance; es decir, definida por una ley, sancionada por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Respecto de la L. N° 291, que en su disposición transitoria 5ta., modificó el art. 59 de la L. N° 2492, Cód. Trib. Boliviano, en cuanto al cómputo del término de la prescripción, estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la administración tributaria, tomando en cuenta la gestión en la que se produjo el hecho generador. Del mismo modo, que se ampliará dicho término en 3 años cuando el sujeto pasivo no se inscribiera en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen distinto al que le corresponde, además que el término para ejecutar las contravenciones tributarias, prescribe a los cinco (5) años.

Sobre la L. N° 317, argumentó que incluye en sus disposiciones 4ta. y 12da, previsiones sobre las reglas de la prescripción, precisando que entre las modificaciones introducidas en la L. N° 291, en su disposición adicional 5ta., parág. IV, respecto del art. 59 de la L. N° 2492, dispone: "La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible." Que en este sentido, otorga el marco legal de interpretación y aplicación del instituto de la prescripción en los límites de la Constitución Política del Estado.

Precisó que en este caso, el objeto de la litis es el de la facultad para la imposición de sanciones y no la de ejecución que es la que se tornó imprescriptible por mandato de las Leyes N° 291 y N° 317, por lo que se emitió la R.A. SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/RS/2012200375 de 17 de octubre de 2012, respecto de la cual es aplicable la prescripción.

De acuerdo con lo precedentemente desarrollado, el sujeto pasivo presentó la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por la gestión fiscal que cierra al 31 de marzo de 2006, determinando el impuesto a pagar en la suma de Bs. 36.331, el 11 de julio de 2007; sin embargo, el impuesto no fue pagado, por lo que la AT siguió el procedimiento administrativo hasta la emisión de la resolución sancionatoria, por el que se sancionó al contribuyente con la suma de UFV 31.002, equivalentes a Bs. 55.340, por la contravención de omisión de pago.

Efectuando el cómputo del término de la prescripción, manifestó que éste se inició el 1 de enero de 2007 de acuerdo con lo que dispone el art. 60 de la L. N° 2492; sin embargo, la declaración jurada por la que se determinó la deuda, fue presentada el 11 de julio de 2007, por lo que en observancia del art. 61 de la L. N° 2492, se interrumpió el término de la prescripción, debiendo computarse nuevamente a partir del primer día hábil del mes siguiente en que se produjo la interrupción, lo que en el presente caso, es el 1 de agosto de 2007, concluyendo el 31 de julio de 2011; pero que aun considerando el plazo de 5 años dispuesto por el art. 59 de la L. N° 2492 modificado por las Leyes N° 291 y N° 317, el mismo se extendería hasta el 31 de julio de 2012.

Aclaró que en este caso no se evidencia que se hubieran producido causales de suspensión o interrupción de acuerdo con lo que establecen los artículos 61, 62 y 154 de la L. N° 2492, por lo que la AT no sancionó la conducta del contribuyente, de acuerdo con lo determinado por el art. 165 del Cód. Trib., dentro del plazo previsto en la norma, pues la resolución sancionatoria fue notificada recién el 29 de mayo de 2013; vale decir, vencido el término de la prescripción.

Respecto de la aplicación por analogía del art. 340 en relación con el parág. II del art. 1503, ambos del Cód. Civ., señaló que en el presente caso se trata del procesamiento de un ilícito tributario, lo que difiere del cobro coactivo; que por otra parte, existe una previsión específica que determina la interrupción del cómputo del término de la prescripción, como es el reconocimiento de la deuda tributaria o la notificación del acto administrativo que culmina el sumario contravencional, por lo que no existe vacío alguno.

Sostuvo que de acuerdo a la argumentación desarrollada, se produjo la prescripción de la facultad de la AT para imponer sanciones administrativas por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a la gestión fiscal con cierre al 31 de marzo de 2006; que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, concluyéndose que la endeble demanda interpuesta carece de sustento jurídico tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.-Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 81 a 83 y vuelta, a través del cual se reiteraron los argumentos expresados en la demanda y que fue providenciado a fs. 84, admitiéndose la personería de Cristina Elisa Ortiz Herrera en representación de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la R.A. N° de Presidencia N° 03-0260-14 de 16 de mayo, (fs. 80) y teniéndose la presentada, se corrió en traslado para la réplica, cuyo memorial fue presentado de fs. 87 a 88 y vuelta, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 90; y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fs. 130 se decretó "autos para sentencia".

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

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

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

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

III.1.-Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria emitió el proveído de inicio de Ejecución Tributaria (PIET) SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/201020603546 de 6 de diciembre de 2010 (fs. 6, anexo 2), notificado al contribuyente mediante cédula, el 10 de diciembre de 2010, en virtud del auto de fs. 7 del anexo 2, en consideración a los antecedentes de fs. 8 a 10 del mismo.

III.2.-Cursa de fs. 18 a 19 del anexo 2, el auto inicial de sumario contravencional (AISC) SIN/GDLP/DJCC/UCC/AISC/2011200140 de 8 de julio de 2011, con el que se inició el proceso sancionador, notificado al contribuyente mediante cédula el 18 de mayo de 2012, de acuerdo con el auto de fs. 20 del anexo 2, en relación con los antecedentes que cursan de fs. 22 a 25 del mismo anexo.

El referido auto inicial de sumario contravencional, instruyó el inicio de sumario contravencional contra la Empresa Boliviana de Ingeniería y Arquitectura "EBIA" Ltda., por la omisión de pago del importe no pagado correspondiente a la Declaración Jurada, Form. 500, del período fiscal marzo de 2006, con número de Orden N°594293.

En resguardo de los derechos del sujeto pasivo, se le concedió el plazo de 20 días a partir de su legal notificación, a efecto de presentar los descargos correspondientes, u ofrecer pruebas que hagan a su derecho.

III.3.-A continuación, como señala el acto administrativo sancionatorio, no habiendo presentado el sujeto pasivo, descargos o pruebas en relación con lo determinado en el auto inicial de sumario contravencional, la administración tributaria emitió la Resolución Sancionatoria SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/RS/2012200375 de 17 de octubre de 2012 (fs. 32 a 33, anexo 2), notificada al contribuyente mediante cédula el 29 de mayo de 2013, en mérito del auto de fs. 37 del anexo 2, tomando en cuenta los antecedentes de fs. 38 y 39 del mismo anexo.

A través de la citada resolución sancionatoria se determinó sancionar al sujeto pasivo, Empresa Boliviana de Ingeniería y Arquitectura "EBIA" Ltda., con una multa igual al 100% del tributo omitido, fijado en la suma de UFV 31.002,- equivalentes a Bs. 55.340,- por omisión de pago del Impuesto a las IUE, correspondiente a la gestión con cierre al 31 de marzo de 2006.

III.4.-Interpuesto recurso de alzada por el sujeto pasivo, mediante memorial de fs. 18 a 20 de antecedentes administrativos (anexo 1), fue resuelto a través de la resolución ARIT-LPZ/RA 0971/2013 de 23 de septiembre (fs. 75 a 82 y vuelta, Anexo 1), determinando revocar totalmente la R.S. N° SIN/GDLPZ/DJCC/UCC/RS/2012200375 de 17 de octubre de 2012, dejando en consecuencia, sin efecto por prescripción, la multa de UFV 31.002,- por la contravención de omisión de pago relativa al Impuesto a las IUE, de la gestión con cierre al 31 de marzo de 2006.

III.5.-Como consecuencia de lo anterior, la administración tributaria dedujo recurso jerárquico impugnando la resolución pronunciada en alzada, como consta por el memorial de fs. 89 a 94 y vuelta del anexo 1, habiendo sido resuelto mediante la resolución AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre (fs. 120 a 131, Anexo 1), decidiendo confirmar la resolución pronunciada en alzada.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la AGIT, al emitir la resolución impugnada confirmando la de alzada, que declaró la prescripción de la sanción impuesta al contribuyente por la omisión de pago del IUE, correspondiente a la gestión con cierre al 31 de marzo de 2006, incurrió en las vulneraciones acusadas.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto de lo alegado por la demandante sobre la supuesta prescripción de la multa impuesta por omisión de pago del IUE, correspondiente al período marzo de 2006, acusando la violación del núm. 3 del parág. I y parág. II del art. 59 de la L. N° 2492, manifestando que no se aplicaron, la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, corresponde el siguiente análisis:

El I núm. 3 del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, determina que prescribirán en cuatro años, las acciones de la AT para imponer sanciones administrativas; y el parág. II del mismo artículo, que: "El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda."

Por su parte, la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, correspondiente a la gestión 2012, fue promulgada el 22 de septiembre de 2012; y la L. N° 317, Ley del Presupuesto General del Estado para la gestión 2013, fue promulgada el 11 de diciembre de 2012.

De acuerdo con la relación precedente, corresponde tomar en cuenta que en el caso de autos, la omisión de pago en que incurrió el sujeto pasivo, se produjo en relación con el IUE, cuyo cierre correspondió al 31 de marzo de 2006; adicionalmente, las Leyes N° 291 y 317, incluyeron reformas en el régimen de la prescripción en materia tributaria, modificando el art. 59 de la L. N° 2492, ampliando el término de la prescripción y disponiendo la imprescriptibilidad de las facultades de ejecución de adeudos tributarios determinados; no obstante, las Leyes N° 291 y 317, datan de 22 de septiembre y 11 de diciembre de 2012, respectivamente; es decir, que son de fecha posterior al momento en que se produjo el hecho sancionado, tratándose además de modificaciones que no benefician al sujeto pasivo de la relación tributaria, por lo que no es posible su aplicación retroactiva, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 123 de la C.P.E., en relación con el art. 150 del Cód. Trib.

El núm. 3 del parág. I del art. 59 de la L. N° 2492, establece que el término de la prescripción para la imposición de sanciones es de cuatro años, siendo esa la norma aplicable, por tratarse de la que estaba en vigencia en el momento en que se produjo el incumplimiento, por lo que de acuerdo con lo que determina el art. 60 del mismo cuerpo legal, el cómputo del término de la prescripción se inicia a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

En el presente caso, el vencimiento se produjo, de acuerdo con lo que dispone el art. 39 del D.S. N° 24051, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, 120 días después de la fecha de vencimiento, es decir, el 29 de julio de 2006, por lo que el inicio del cómputo del término de la prescripción se inicia el 1 de enero de 2007; sin embargo, el contribuyente presentó la declaración jurada correspondiente al impuesto, reconociendo la obligación, aun cuando no pagó el monto determinado, el 11 de julio de 2007, por lo que de acuerdo con lo que establece el inciso b) del art. 61 de la L. N° 2492, se interrumpió el término de la prescripción.

Interrumpido el término de la prescripción, de acuerdo con lo que señala el último párrafo del art. 61 de la L. N° 2492, su cómputo se iniciará nuevamente a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción, es decir, que en el caso de autos, se reinició el 1 de agosto de 2007, extendiéndose hasta el 31 de julio de 2011.

Debe tenerse presente que la administración tributaria notificó al contribuyente con la R. S. N° 2012200375 de 17 de octubre de 2012, el 29 de mayo de 2013, cuando sus facultades para imponer sanciones, habían prescrito.

En cuanto al supuesto incumplimiento del parág. II del art. 59 de la L. N° 2492, en relación con la ampliación del plazo para la prescripción a siete años, claramente la norma determina que se aplicará a situaciones en las que el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda, lo que no se aplica en la situación presente, por lo que no amerita mayor análisis, verificándose que no es evidente que se hubieran producido las vulneraciones acusadas.

V.2.- Sobre el principio de supremacía constitucional invocado por la demandante, el mismo se encuentra expresado en el parág. II del art. 410 de la C.P.E., haciendo relación a la vez al principio de jerarquía normativa, correspondiendo la aplicación del principio de supremacía constitucional al caso presente, a contrario sensu de lo pretendido por la demandante, en cuanto el art. 123 de la Norma Fundamental del Estado, establece: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la constitución."

Es decir, que por mandato constitucional, la ley no puede ser aplicada de manera retroactiva, salvo las excepciones que la propia norma señala, lo que a su vez guarda concordancia con lo que indica el art. 150 de la L. N° 2492: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera benefician al sujeto pasivo o tercero responsable."

En el caso presente, como ya fuera señalado líneas arriba, las Leyes N° 291 y 317 no suprimen ilícitos tributarios, como tampoco establecen términos de prescripción más breves, sino al contrario, más extensos, por lo que no benefician al sujeto pasivo o tercero

responsable; en este sentido, en concordancia con el texto del art. 123 de la C.P.E., no pueden ser aplicadas retroactivamente a un hecho que se produjo en la gestión 2006.

Por otra parte, el caso en análisis no versa sobre la ejecución de la deuda tributaria que según sostuvo la demandante, señala el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492, modificado por la L. N° 291, sino sobre la imposición de una sanción frente al incumplimiento en que incurrió el sujeto pasivo, que presentó la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), pero no hizo efectivo su pago, es decir, que lo que se pretende a través de la presente acción, es la sanción por omisión de pago del tributo señalado; correspondiendo reiterar no obstante, que de acuerdo a lo expuesto líneas arriba, no es posible la aplicación retroactiva de la norma.

Debe quedar claro que es evidente que existe una deuda auto determinada que no fue pagada; pero no es el cobro de ese adeudo el que persigue la AT a través del proceso en estudio, sino la aplicación de la sanción por omisión de pago de la obligación tributaria auto determinada, que aun cuando ambos conceptos tienen relación el uno con el otro, en esencia son cosas totalmente diferentes. Además, la imprescriptibilidad dispuesta por el parág. IV de la L. N° 291, se aplica a partir de la vigencia de dicha norma (22 de septiembre de 2012), reiterándose una vez más, que no es posible su aplicación retroactiva.

En relación con lo dispuesto por el art. 39 de la L. N° 004, de lucha contra la corrupción, enriquecimiento ilícito e investigación de fortunas, que modifica los arts. 1502, 1552 y 1553 del Cód. Civ., el mismo no es aplicable al caso, pues el objeto de la L. N° 004, de acuerdo con lo que señala su art. 1, es el de "...establecer mecanismos, y procedimientos en el marco de la Constitución Política del Estado, leyes, tratados y convenciones internacionales, destinados a prevenir, investigar, procesar y sancionar actos de corrupción cometidos por servidoras y servidores públicos y ex servidoras y ex servidores públicos, en el ejercicio de sus funciones, y personas naturales o jurídicas y representantes legales de personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras que comprometan o afecten recursos del Estado, así como recuperar el patrimonio afectado del Estado a través de los órganos jurisdiccionales competentes."

La norma citada se encuentra orientada a sancionar actos de corrupción en los que pudieran intervenir personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que afecten o comprometan recursos del Estado, o en la recuperación de patrimonio del Estado; es decir, que se trate de hechos que tienen que ver con el ejercicio de la función pública, incluyendo los casos en que pudieran intervenir personas privadas que afecten los intereses del Estado, de acuerdo con lo que determina la L. N° 1178, de Administración y Control Gubernamental, sus disposiciones reglamentarias, complementarias y conexas.

La deuda tributaria no constituye o forma parte de los recursos del Estado, pues precisamente éste no los percibió, de donde resulta que el contribuyente que incumplió el pago, incurrió en el ilícito tributario de omisión de pago, lo que no constituye propiamente un acto de corrupción, en los límites que señala la L. N° 004; adicionalmente, cuando se hace referencia a patrimonio del Estado, debe considerarse que dicho término hace referencia a al acervo, al activo, a aquello que ha pasado a ser parte de la propiedad de una persona, que en el caso presente, se trataría de la propiedad del Estado; sin embargo, un adeudo, no es parte del activo o parte de la propiedad del Estado, sino que se constituye en un derecho expectatio, es decir, un derecho latente, no perfeccionado, basado en la posibilidad cierta que se trata de algo que se producirá, derecho efectivo y jurídicamente amparado en el momento que se materialice, cuando se efectúe el pago.

En referencia a la S.C. N° 76/05-R de 16 de enero, se debe considerar que se trata de la que pronunciada en revisión de un recurso de amparo constitucional, hoy acción de amparo constitucional, dentro de un proceso de conciliación desarrollado en aplicación de la L. N° 1770 de conciliación y arbitraje, lo que no tiene relación alguna con el proceso en análisis, no correspondiendo mayor comentario al respecto.

Sobre la S.C. N° 1426/05-R de 8 de noviembre, se trata de una pronunciada en revisión de un recurso de amparo constitucional, hoy acción de amparo constitucional, dentro de un proceso de incumplimiento de pago de crédito, derivado de lo cual se produjo la subasta y remate de la garantía otorgada, lo que tampoco tiene relación alguna con el proceso en análisis, sin que corresponda pronunciamiento al respecto.

En relación con la Sentencia N° 1110/2002 de 16 de septiembre, se trata de aquella pronunciada en revisión de un recurso de amparo constitucional, en ejecución de sentencia dentro de un proceso ejecutivo, habiéndose procedido al remate de un bien inmueble otorgado en garantía, hecho que tampoco tiene relación alguna con el proceso en análisis, sin que corresponda pronunciarse sobre el mismo.

En cuanto a la invocación de lo señalado S.C. N° 645/2010-R de 19 de julio, la misma indica: "Las disposiciones de la Constitución Política del Estado, al ser la norma fundamental y fundamentadora de un Estado, son vinculantes para la conformación del sistema jurídico del país; en consecuencia, todas las normas inferiores deben adecuarse a lo prescrito por ella. Ahora bien, la Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, abrogó (...) la Constitución Política del Estado de 1967 y sus reformas posteriores, determinando a su vez en su Disposición Final: Esta Constitución aprobada en referéndum por el pueblo boliviano entrará en vigencia el día de su publicación en la Gaceta Oficial".

"Al respecto, corresponde señalar que la constitución, al ser reformada o sustituida por una nueva, mantiene su naturaleza jurídica, toda vez que ontológicamente sigue siendo la norma suprema y fundamental dentro de un estado, por lo mismo en razón a su exclusiva naturaleza jurídica, su operatividad en el tiempo no es semejante a la de las normas ordinarias; en ese sentido, los preceptos de una ley fundamental al entrar en vigencia, deben ser aplicados de forma inmediata, aún en casos pendientes de resolución iniciados con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política que se está aplicando, pues los derechos fundamentales, garantías constitucionales y los principios contenidos en la Constitución Política, adquieren plena e inmediata eficacia al entrar ésta en vigor."

En relación con la cita precedente, una vez más, debe tomarse en cuenta el contenido del art. 123 de la propia Ley de Leyes, que determina, por principio, que la ley no tiene efecto retroactivo, con las excepciones que la misma señala.

Adicionalmente, la Norma Fundamental del Estado fue promulgada el 7 de febrero de 2009, con posterioridad al hecho que dio lugar al desarrollo del presente proceso, que fue la omisión de pago del IUE, con vencimiento al 31 de marzo de 2006, cuyo cómputo del término de la

prescripción se inició el 1 de agosto de 2007, aun después de haberse producido su interrupción, sin que el texto constitucional determine que las obligaciones impositivas tengan carácter de imprescriptibles.

Finalmente, en referencia a la Sentencia N° 211/2011 de 5 de julio, pronunciada por la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, cabe precisar que dicha sentencia fue pronunciada luego del análisis realizado en cuanto a la prescripción de la sanción por evasión fiscal que fue calificada, siendo que la conducta expresada se produjo en la gestión 1999, razón por la que la interpretación realizada, versó sobre la aplicación de la L. N° 1340, la L. N° 2492 y la S.C. N° 028/2005 de 28 de abril, partiendo en consecuencia, de un supuesto fáctico distinto al que corresponde al caso en estudio, concluyéndose que las vulneraciones acusadas no son evidentes.

V.3.- Además de lo ya expresado al fundamentar el punto anterior en relación con la aplicación de la L. N° 004 y las modificaciones dispuestas de los arts. 1502, 1552 y 1553 del Cód. Civ., y particularmente en lo que respecta al núm. 6 del art. 1502, dicho numeral se refiere a "...los demás casos establecidos por ley", en relación con las causas que suspenden la prescripción, lo que no es aplicable en el presente caso.

No es aplicable la supletoriedad en materia tributaria, pretendiendo la aplicación del régimen civil, pues la supletoriedad solo es aplicable en caso de ausencia de normas en una materia, lo que no ocurre en la especie, ya que el Cód. Trib. prevé el régimen de prescripción en sus arts. 59 al 62, teniendo preferente aplicación por ser ley especial, al tenor de lo dispuesto por el parág. I del art. 15 de la L. N° 25, del Órgano Judicial.

Respecto de lo indicado en cuanto el art. 62 de la L. N° 2492, tiene un vacío, pues no hace mención a los efectos de la constitución en mora del deudor, debiendo en consecuencia aplicarse los parágrafos I y III del art. 8 del Cód. Trib., sobre los métodos de interpretación en materia tributaria, en relación con el núm. 4 del art. 5 de la misma norma, en cuanto a la aplicación de la analogía, lo que remite al contenido del art. 340 del Cód. Civ., concordante con el parág. II del art. 1503 del mismo Compilado Legal, debe tenerse presente lo siguiente:

No existe el pretendido vacío legal en la interpretación del art. 62 de la L. N° 2492, ya que el mismo establece con precisión y claridad las casusas que darán lugar a la suspensión del curso de la prescripción, sin que pueda constituir un vacío, la pretensión de la demandante, tomando en cuenta por otra parte, que el art. 340 del Cód. Civ., regula relaciones de orden personal y patrimonial entre particulares, siendo la naturaleza fiscal del tributo totalmente distinta.

En materia tributaria no es necesaria la intimación, requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor, pues el único acreedor posible es el Estado a través de los diversos regímenes en que se manifiesta la AT, ingresando en mora el sujeto pasivo con el solo incumplimiento de su obligación tributaria en el momento en que se produjo su vencimiento.

Por otra parte, no es posible la aplicación del parág. I del art. 8 del Cód. Trib., de manera extensiva o restrictiva en el presente caso, pues han sido determinadas expresamente las causas por las que se producirá la suspensión o interrupción del término de la prescripción, lo que tiene íntima relación con la observancia y aplicación del principio de reserva legal.

En cuanto al contenido del parág. III del art. 8 del Cód. Trib., si bien el mismo admite la posibilidad de aplicar la analogía para llenar vacíos legales, expresamente determina que en virtud de ella, "...no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes." (El subrayado es añadido).

Otro aspecto a tomar en cuenta es que el núm. 4 del art. 5 de la L. N° 2492, hace referencia a la prelación normativa o principio de jerarquía normativa, encontrándose las leyes a continuación del Cód. Tributario, sin que ello implique o signifique que deberá aplicarse el Código Civil como pretende la demandante, sino las leyes en sentido genérico, cuando y en cuanto corresponda.

Finalmente, en lo relativo al parág. II del art. 1503 del Cód. Civ., como ya se expresó, las causas de interrupción en materia tributaria se encuentran expresamente determinadas por el art. 61 del Cód. Trib., sin que pueda hacerse una interpretación extensiva en observancia del principio de reserva legal, pero que además, como señaló la propia demandante, el Código Tributario, tiene preferente aplicación de acuerdo con el principio de jerarquía normativa expresado en su art. 5.

En referencia a lo que sostuvo la demandante en sentido que la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) SIN/GDLP/DJCC/UCC/PIET/201020603546, el 10 de diciembre de 2010, se produjo cuando aún no habían transcurrido los seis (6) años que establece el art. 59 de la L. N° 2492 con las modificaciones dispuestas por las leyes N° 291 y N° 317, constituyéndose en mora al contribuyente, con ese acto, lo que a su vez interrumpió el término de la prescripción, deben tenerse en cuenta los siguientes elementos:

De acuerdo al análisis y los fundamentos ya expresados en la presente resolución, por una parte, quedó claramente determinado que no es posible la aplicación retroactiva de las Leyes N° 291 y 317; por otra, la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria (PIET), no es causal de interrupción del cómputo del término de la prescripción de acuerdo con lo que dispone el art. 61 de la L. N° 2492, por lo que se concluye que lo afirmado por la demandante, carece de veracidad.

V.3.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la AGIT al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 2167/2013 de 2 de diciembre, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el núm. IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Lo que la AT impugnó a través de la presente demanda y puso en tela de juicio, fue la supuesta vulneración de las normas que rigen el instituto de la prescripción en materia tributaria, de acuerdo con la previsión de los arts. 59 al 62 de la L. N° 2492 y las modificaciones dispuestas por las Leyes N° 291 y 317 de 22 de septiembre y de 11 de diciembre de 2012, respectivamente, además de la pretendida

aplicación supletoria de normas del Código Civil sobre la prescripción, lo que de acuerdo con la fundamentación precedente, no se encuentra que sea evidente.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 19 a 26, interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera, en su condición de Gerente Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 2167/2013 de 2 de diciembre, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



439

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 20 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre (fs. 2 a 13 y vuelta), el memorial de contestación de fs. 42 a 44 y vuelta, la réplica de fs. 70 a 71, la réplica de fs. 75 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

Que Grover Castelo Miranda, en su condición de Gerente Distrital a.i. de la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0595-13 de 31 de diciembre (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 17 a 20 y vuelta, manifestando que dentro el plazo previsto por el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., y al amparo de los arts. 70 de la L. N° 2341, 778 y siguientes del mencionado código de procedimiento civil, aplicables a la materia por disposición del art. 74-2 de la L. N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre.

1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que cumpliendo con la ejecución de la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, se notificó al contribuyente "Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca", con NIT: 142403028, en la modalidad de verificación débito fiscal impuesto al valor agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, provocando que dicho club presente los documentos solicitados el 10 de marzo de 2012, conforme consta en el acta de recepción y devolución de documentos.

Señaló que de acuerdo a la nota Cite: SIN/GNF/DNIF/NOT/0059/2012, Informe Cite: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012 e información obtenida del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT2) y GAUSS, Form. 1500 solicitud de dosificación, consulta de dosificación y resoluciones administrativas, se constató en función al alcance definido por la modalidad de revisión, que no se determinaron los impuestos conforme lo establece la normativa a la fecha de los hechos generadores, verificándose sobre base cierta que las declaraciones juradas IVA originales correspondientes a los periodos revisados fueron presentadas de acuerdo a normativa vigente a las fechas de los hechos

generadores, según lo señalado en el art. 10 de la L. N° 843, art. 10 del D.S. N° 21530 y D.S. N° 25619, con saldo a favor del FISCO cancelado, excepto la declaración jurada Form. 200 (IVA), periodo mayo de 2011 que fue presentada con saldo a favor del Fisco no cancelado.

Que se constató la existencia de notas fiscales prevaloradas dosificadas con importe cero, que fueron giradas en el Libro de Ventas IVA también con valor Cero en los periodos de revisión, verificándose también la habilitación, formato y registro del libro de ventas IVA, no determinándose incumplimiento a deber formal, por lo que de acuerdo a la documentación de respaldo a las dosificaciones (Form. 1500 solicitud de dosificación y consulta de dosificación), se constató que el contribuyente dosificó notas fiscales prevaloradas masivas con valor Cero, incumpliendo lo establecido en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09.

Que según el Sistema GAUSS el contribuyente no realizó inactivación de las notas fiscales prevaloradas dosificadas con valor cero en los periodos de revisión, siendo las cantidades de notas fiscales solicitadas utilizadas en totalidad de lo requerido y habilitadas por la AT, por lo que para la determinación de ingresos omitidos por notas fiscales prevaloradas con valor Cero en los periodos referidos, se tomó en cuenta la información contenida en el Informe Cite: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012 y anexo a la orden de verificación externa, determinándose que el contribuyente percibió ingresos por las actividades de espectáculos públicos de los periodos referidos, por un total de Bs23.000.00; siendo el impuesto omitido por pagar de Bs 2.990.00; importe que no fue registrado en el libro de ventas IVA y consiguientemente no fue consignado en las declaraciones juradas.

Que del análisis del extracto tributario del SIRAT2 y las declaraciones juradas Form. 400 (IT) de los periodos observados, se verificó que el contribuyente cumplió con la presentación según lo determinado en los arts. 77 de la L. N° 843 y 7 del D.S. N° 21532, verificándose en los periodos de abril y mayo de 2011, que las Declaraciones Juradas fueron presentadas con saldo a favor del Fisco no cancelado, por lo que para el IT alcanza también a Bs 23.000,00, determinándose un impuesto omitido de Bs 690,00.

Que se estableció una diferencia entre el importe de ingresos percibidos y no declarados en su totalidad por el contribuyente en las Declaraciones Juradas Form. 200 y 400 (IVA e IT) de los periodos objeto de verificación, debido a dosificaciones autorizadas con valor cero durante la vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-05, generando que se emita el Informe Final SIN/GDCH/DF/IF/VI/INF/00161/2113 y la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/1012OVE00001/VC/00067/2013, conteniendo una deuda tributaria por concepto de DF-IVA e IT por omisión de ingresos percibidos y no declarados en su totalidad en los periodos de revisión de Bs 4.817,00, equivalentes a 2.668 UFV, importe que incluyó tributo omitido e intereses, así como también la sanción del ilícito tributario calificado como contravención por omisión de pago al 100%, que alcanzó 2.285 UFV, otorgándole al contribuyente un plazo de 30 días para la presentación de descargos, los cuales fueron presentados el 27 de febrero de 2013.

Que se emitió la R.D. N° 17-00265-13 de 26 de abril de 2013, donde la AT consideró que los descargos no eran válidos para desvirtuar los reparos, determinándose una deuda de Bs9.191, siendo esta resolución impugnada en instancia de alzada, donde se confirmó la misma a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0194/2013 de 9 de septiembre, provocando que el contribuyente presente recurso jerárquico que fue resuelto por la AGIT, la cual dispuso revocar la resolución de alzada y dejar sin efecto la resolución determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló que a criterio de la autoridad demandada, no tendría que considerarse el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, respecto a la dosificación de facturas, ya que no se habrían configurado los hechos generadores del IVA e IT, de tal manera que no se habría generado el débito fiscal, sin tomar en cuenta que dicha resolución se encuentra plenamente vigente y tiene aplicación obligatoria para el universo de contribuyentes.

Refirió que la AT durante la realización del procedimiento de fiscalización actuó conforme a las facultades conferidas en el Título II, Cap. I, art. 66 de la L. N° 2492, habiéndose iniciado el procedimiento de fiscalización con la orden de verificación, cumpliéndose el procedimiento normado en todas sus etapas procesales, respetando los derechos del contribuyente, emitiendo la vista de cargo, que fue debidamente notificada, dándole al contribuyente la oportunidad de presentar descargos, no siendo evidente que se haya dejado al contribuyente en una situación de inseguridad jurídica.

Manifestó que en relación a la supuesta transgresión del principio de legalidad, corresponde manifestar que dentro el proceso de fiscalización, se constató que el contribuyente en su comportamiento fiscal incumplió el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, que establece que las entradas de cortesía tienen necesariamente que tener un importe, sobre el cual deben pagarse los impuestos de ley, por lo que el cálculo de reparos efectuados contra el contribuyente responden al hecho de que en los periodos de revisión, se dosificó notas fiscales pre valoradas masivas con valor cero, incumpliendo con la citada norma.

Continuó señalando que a pesar que la resolución normativa de directorio referida, se encontraba vigente en los periodos observados, según el Sistema GAUSS, el contribuyente conociendo que no debía utilizar entradas con valor 0, no realizó inactivación de las notas fiscales prevaloradas dosificadas con valor 0, por lo que la cantidad de notas fiscales solicitadas fueron utilizadas en su totalidad, siendo ese el motivo por el cual a tiempo de efectuarse el proceso de fiscalización y cálculo de la deuda tributaria, se asignó a la cantidad dosificada el importe menor de otras facturas dosificadas, tomando en cuenta que dichas facturas prevaloradas dosificadas con valor cero, hubiesen sido preimpresas con el menor valor asignado a las entradas del total de la dosificación, dando lugar a que el contribuyente distribuya entradas con un valor 0, contraviniendo la normativa que regula la dosificación u autorización de notas fiscales, por lo que no declaró los impuestos que le correspondía declarar y pagar a favor del Fisco.

Finalmente agregó que corresponde aclarar respecto a las Resoluciones Normativas de Directorio Nos. 10-0016-07 y 10-00025-09, que ambas resoluciones datan de fechas distintas, la primera corresponde al 14 de diciembre de 2007 y la segunda al 30 de diciembre de 2009, es decir que ambas tienen un espacio vigente distinto, debiendo considerarse que la segunda en su art. 8 deroga el art. 55 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-17, referido precisamente al valor que deben contener las entradas dosificadas como de "cortesía",

determinándose que las mencionadas entradas de cortesía, deben necesariamente consignar un importe, por lo que en el presente caso no existe ningún conflicto de aplicación de normas, ya que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, derogó en parte a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en consecuencia la única normativa que debe ser tomada en cuenta a efectos del tratamiento de las entradas de cortesía es la última emitida, es decir la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda contenciosa administrativa, y que consiguientemente se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0194/2013 y la R.D. N° 17-000265-13.

II.- De la contestación a la demanda.

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

Se dispuso asimismo, que se cite al Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca, en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 42 a 44 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 40) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

II.1.- Señaló que respecto a los vicios denunciados, es necesario señalar que conforme la compulsas de los antecedentes administrativos, se evidenció que la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, establece que el alcance del proceso iniciado contra el Club Deportivo Universitario comprende la Verificación Débito IVA y su efecto en el IT, relacionadas con notas fiscales prevaloradas con importe 0, por lo que es pertinente señalar que en el caso del IVA la L. N° 843 en su artículo 1 dispone que este impuesto es aplicable sobre la prestación de servicios y toda otra prestación realizada en territorio nacional, configurándose en este caso el hecho imponible, conforme al art. 4 de la misma Ley, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, debiendo en todos los casos emitirse la factura, constituyendo según el art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA el precio neto de venta de la prestación de servicios y de toda otra prestación, consignado en la factura.

Indicó que si bien las normas administrativas a prima facie pudieran tener un alcance legal distinto, conforme al art. 5 de la L. N° 2492, la aplicación de las mismas debe ser concordante con lo establecido en la L. N° 843 y el D.S. N° 21530, es decir que tratándose de entradas de cortesía, no puede entenderse que las mismas generen débito fiscal, toda vez que no existe una contraprestación onerosa que indique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, tal como exige el hecho generador del IVA, asimismo tampoco resultaría factible interpretar que el texto del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, determine que la prestación de un servicio a título gratuito, constituya un hecho generador del IVA, más aún cuando esta situación no se encuentra expresamente señalada en dicha resolución normativa, siendo una simple interpretación de la AT.

Continuó expresando que la administración tributaria previamente a aplicar taxativamente lo dispuesto en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, para sustentar la existencia de ingresos no declarados, tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa, debió tomar en cuenta la naturaleza de las operaciones, más aún cuando en el proceso de verificación sustentó su pretensión en los Reportes "Solicitud de dosificación" de los trámites Nos. 1000875494, 1000882572, 1000895290, 1000902057, 1000937236, 1000947896, 1000968846, 1000954720 y 1000960892, los cuales reflejan que el sujeto pasivo además de solicitar la dosificación de entradas con valor, según su requerimiento también solicitó entradas con valor 0, misma que fue autorizada por el ente fiscal sin observación alguna.

Agregó que se debe tomar en cuenta que la administración tributaria en el proceso de verificación y posteriormente en el de determinación, no aporta mayores elementos que evidencien que las notas fiscales prevaloradas dosificadas con valor 0, hubieran sido puestas a la venta por el sujeto pasivo y que a partir de las cuales el Club Deportivo Universitario hubiera obtenido ventas gravadas por el IVA, por lo que el sustento legal consignado en la vista de cargo y en la resolución determinativa, que refiere a los arts. 4-a) y 7 de la L. N° 843, y 7 del D.S. N° 21530, no resultan aplicables al presente caso.

Refirió que por otra parte, se tiene que la administración tributaria, como resultado de sus labores de investigación, expuesto en el Informe CITE: SIN/GNF/DNIF/INF/0008/2012, detectó la dosificación de entradas con valor 0 en vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, por lo que recomendó a sus gerencias distritales la generación de órdenes de verificación, emitiéndose la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, incluyendo en su alcance el IT, debiendo precisarse que si bien conforme al art. 72 de la L. N° 843, están incluidos en el objeto del impuesto los actos a título gratuito, empero este hecho condiciona a la existencia de la transmisión de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos, asimismo el art. 2 del D.S. N° 21532, establece que en el caso de las prestaciones de cualquier naturaleza, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero, en tanto que para las transmisiones gratuitas, prevé que el hecho

imponible se perfecciona cuando quede perfeccionado el acto o se haya producido el hecho por el cual se transmite el dominio de la cosa o el derecho transferido.

Finalmente agregó, que se advierte que en el caso del IT, las prestaciones de cualquier naturaleza se encuentran alcanzadas por el gravamen cuando hubieran sido convenidas bajo un precio o cuando los derechos cedidos a título gratuito sean susceptibles a registro, situación que en el caso de las entradas de cortesía no sucede, dado su carácter gratuito, por lo que la AT, sólo en virtud a la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, no puede pretender incluir en el objeto del IT la entrega de entradas de cortesía a título gratuito, más aún cuando no existen elementos de convicción sobre los cuales se verifique los ingresos no declarados como pretende la entidad demandante al señalar en la vista de cargo y en la resolución determinativa que los cargos por concepto del IT se sustentan legalmente en la aplicación de los artículos 72 y 74 de la L. N° 843, 2-b) y 7 del D.S. N° 21532, por cuanto no son evidentes los argumentos de la demanda.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la administración tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 70 a 71, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 72, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 75 y vuelta, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 80, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

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

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

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

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

III.1.- Que el 7 de febrero de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula al representante legal del Club Deportivo Universitario San Francisco Xavier de Chuquisaca con la Orden de Verificación N° 1012OVE00001 (fs. 2 del anexo 2), en la modalidad verificación débito IVA y su efecto en el IT, cuyo alcance comprende el IVA e IT derivado de la verificación de ingresos y/o facturas declaradas por el contribuyente, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, comunicando en detalle adjunto las observaciones incluidas en el alcance de la verificación, relacionadas con notas fiscales prevaloradas, notificándose también al contribuyente con el Requerimiento N° 110609 (fs. 17 del anexo 2), mediante el cual se solicitó: 1) declaraciones juradas del IVA e IT; 2) Libros de Ventas IVA; 3) Notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA; y 4) Cualquier otra documentación que le sea requerida en el proceso de verificación.

III.2.- Que el 23 de enero de 2013, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GDCH/DF/IF/VE/INF/161/2013 (fs. 203 a 211 del anexo 2), en el cual se estableció observaciones al débito fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosificó notas fiscales prevaloradas masivas con valor 0, incumpliendo el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09, y siendo que no realizó la inactivación de las mismas concluyó que todas fueron utilizadas, asignándole el importe menor asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo ingresos no declarados por Bs 23.000, del que surge un IVA omitido de Bs 2.990, e IT de Bs690.

III.3.- Que el 28 de enero de 2013, la administración tributaria notificó de manera personal a Jorge Enrique Laguna Téllez en representación del Club Deportivo Universitario con la Vista de Cargo: CITE: SIN/GDCH/DF/1012OVE00001/VC/00067/2013 (fs. 212 a 218 del anexo 2), en la cual se estableció preliminarmente la deuda tributaria sobre base cierta en un importe de 2.285 UFV que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por la conducta calificada como omisión de pago.

III.4.- Que el 25 de febrero de 2013, el Club Deportivo Universitario presentó nota en la cual solicitó la nulidad de obrados por vulneración a derechos, garantías y principios constitucionales en la vista de cargo, argumentando que la administración tributaria autorizó la dosificación conforme la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y que contrariamente, en la vista de cargo se aplicó la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0025-09 (fs. 224 a 233 del anexo 2).

III.5.- Que el 1 de abril de 2013, la administración tributaria emitió el Informe de Conclusiones N° CITE: SIN/GDCH/DF/IC/VE/INF/709/2013 (fs. 236 a 245 del anexo 2), en el cual se estableció que en el transcurso de la verificación, el contribuyente no presentó ningún documento que demuestre que las entradas dosificadas con valor 0 fueron destinadas para el fin para el cual fueron dosificadas, y que tampoco existe la inactivación de las mismas en el GAUSS, por lo que se consideró el descargo improcedente y determinó que sea rechazado, ratificando la determinación de la deuda tributaria.

III.6.- Que el 29 de abril de 2013, la AT notificó de forma personal al representante legal del Club Deportivo Universitario con la R.D. N° 17-000265-13 de 26 de abril de 2013 (fs. 254 a 262 del anexo 2), la cual determinó de oficio las obligaciones impositivas relativas al IVA e IT de los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, que alcanza a Bs9.191, equivalentes a 5.025 UFV que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

III.7.- Que el 20 de mayo de 2013 el Club Deportivo Universitario a través de su representante legal, mediante memorial de fs. 27 a 41 del anexo 1, interpuso recurso de alzada en contra de la R.D. N° 17-000265-13, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0194/2013 de 9 de septiembre (fs. 102 a 106 y vuelta del anexo 1), la cual confirmó la referida resolución determinativa.

III.8.- Ante la resolución de alzada, en fecha 1 de octubre de 2013, el Club Deportivo Universitario, interpuso recurso jerárquico (fs. 142 a 149 del anexo 1), el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre (fs. 174 a 185 y vta. del anexo 1), misma que revocó totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0194/2013, disponiendo quede sin efecto la R.D. N° 17-000265-13 y consiguientemente la deuda tributaria por los periodos fiscales observados.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la autoridad demandada revocó erradamente la resolución de alzada, puesto que a criterio de la AT, en virtud de la aplicación del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, las entradas de cortesía a título gratuito generarían débito fiscal.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Es necesario citar el art. 6, parág. I, num. 1 de la L. N° 2492, que establece: "I. Solo la ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo", por otra parte el art. 64 de la L. N° 2492 dispone: "La administración tributaria, conforme a este código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos", de donde se concluye que la administración tributaria puede emitir normas de carácter general que ayuden a la aplicación de la normativa tributaria.

Por otro lado es preciso señalar que el art. 4 de la L. N° 843 dispone que el hecho imponible se perfeccionará, en caso de prestación de servicios o de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior; asimismo, el art. 5 de la misma Ley, dispone que constituye la base imponible del IVA el precio neto de venta de la prestación de servicios y de toda otra prestación consignado en la factura.

En el presente caso, se advierte que el Club Deportivo Universitario fue notificado con la Orden de Verificación N° 1012OVE00001, la cual contemplaba un alcance de verificación Débito IVA y su efecto en el IT de los periodos fiscales de enero, febrero, abril y mayo de 2011, relacionada con las notas fiscales prevaloradas con importe 0 (entradas de cortesía), las cuales fueron solicitadas por el contribuyente a través de los trámites Nos. 1000875494, 1000882572, 1000895290, 1000902057, 1000937236, 1000947896, 1000968846, 1000954720 y 1000960892, y autorizadas por la Administración Tributaria sin observación, cuando se encontraba en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09.

Bajo dichos antecedentes y de la normativa referida, se puede evidenciar que la AT determinó una deuda tributaria en contra del contribuyente, al considerar que las entradas de cortesía generarían obligación tributaria, situación que no se adecua a lo establecido por las normas tributarias, toda vez que si bien el artículo 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, dispone que las entradas de cortesía deben ser dosificadas y preimpresas con el valor asignado a la entrada, y que deben contener todos los aspectos técnicos de una factura corriente, con una leyenda visible de "Cortesía" por factura, así como que corresponde el pago de los impuestos de Ley sobre las mismas, se tiene que no determina que la prestación de un servicio a título gratuito como las entradas de cortesía, constituyan un hecho generador del IVA, puesto que conforme al art. 8 del D.S. N° 21530, Reglamento al Impuesto al valor agregado, las prestaciones gravadas a título gratuito no ocasionan débito fiscal, por lo que se concluye que las entradas de cortesía no pueden generar débito fiscal, toda vez que no existe una contraprestación onerosa que implique la percepción de un precio por parte del proveedor del servicio, tal como lo exige el hecho generador del IVA, argumento que fue emitido correctamente por la autoridad demandada.

Finalmente se concluye que la AGIT, aplicó las normas tributarias adecuadamente, señalando que en el caso de las prestaciones de cualquier naturaleza, para la aplicación del IVA, la norma exige la onerosidad como requisito básico para la configuración del hecho generador, por lo cual, si estas se efectúan a título gratuito, como ser las entradas de cortesía, no se encuentran gravadas o alcanzadas por el impuesto, es decir que no generan obligación tributaria, no evidenciándose que dicha autoridad demandada hubiese interpretado o aplicado erróneamente

la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00025-09, en ese entendido se tiene que las acusaciones por parte de la AT son infundadas, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución jerárquica impugnada.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la AT, por lo que se advierte que la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2188/2013 de 9 de diciembre, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia, toda vez que las entradas de cortesía o a título gratuito no generan débito fiscal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20 y vta., interpuesta por Grover Castelo Miranda, en representación de la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2188/2013 de 9 de diciembre.

Relator: Magistrada Dr. Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



440

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 15 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2205/2013 de 16 de diciembre (fs. 2 a 8 y vta.), el memorial de contestación de fs. 47 a 50, la réplica de fs. 53 a 54 y vta., la dúplica de fs. 57 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Contenido de la demanda

Que Walter Elías Monasterios Orgaz en representación de la Gerencia Regional La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia, conforme el poder amplio y suficiente N° 061/2014 emitido por la Notaría de fe Pública N° 93 de la Ciudad de la Paz, el 10 de marzo de 2014 (fs. 9 a 11 vta.), se apersonó por memorial de fs. 12 a 15 vta., manifestando que al amparo del art. 2 de la L. N° 3092, así como el artículo 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, art. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ. y S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2205/2013 de 16 de diciembre.

1.- Indicó que la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, emitió Memorándum AN-GRLPZ-UFILR-ME-203/2012, que instruyó la ejecución del control diferido inmediato correspondiente a la DUI N° 2012/201/C-26242, tramitada por la Agencia Despachante de Aduana "APOLO SRL".

2.- El 17 de septiembre de 2012, la Administración Aduanera mediante nota AN-GRLPZ-UFILR-C-437/2012 de 14 de septiembre de 2012, solicita a la Agencia Despachante de Aduana Apolo, documentación original para el control diferido inmediato de la declaración única de importación.

3.- El Informe AN-GRLPZ-UFILR-I-N° 459/2012 de 7 de noviembre de 2012, en conclusiones señala que en el despacho de importación a consumo de la mercancía amparada en la DUI N° 2012/201/C-26242, se presume la comisión de contrabando contravencional tipificado en los arts. 160-4 y 181-f) de la L. N° 2492 y art. 21 de la L. N° 100 que dispone la notificación de los num. I, III y IV de la L. N° 2492, en previsión de que el monto de los tributos para cada caso han resultado inferiores a los de 50.000 UFVs.

4.- El Acta de Intervención Contravencional GERPZ-UFIR-AI N° 039/2012 de 7 de noviembre, establece que en cumplimiento a instrucciones impartidas mediante Memorándum AN-GRLPZ-UFILR-ME-203/2012, en aplicación del procedimiento de control diferido aprobado mediante Resolución N° R.D.-01-004-09 de 12 de marzo de 2009, se efectuó el control diferido inmediato a la DUI 2012/201/C-26242, a través

de la carta AN-GRLPZ-UFILR-C-437/2012, la AT Aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduana "APOLO SRL", la remisión y entrega de los documentos de respaldo originales que fueron declarados en el despacho de importación 2012/201/c-26242, tramitados por cuenta de su comitente Damazo Sabino Morales Flores, asignado al canal verde; documentos presentados mediante carta Cite: AP.G.G. 031/2012 de 14 de septiembre.

5.- Se efectuó la inspección el 21 de septiembre y 6 de noviembre de 2012, en presencia del responsable de Trámite en Aduanas de la Agencia Despachante de Aduana "APOLO SRL", en la actuación se evidenció que el número de motor correcto es QC490Q (DI) y no así el declarado en la FRV 1200949667: Q111132274H; su desplazamiento es de 2.540 Kg.; consiguientemente indica que la volqueta marca Forland está considerada como prohibida de importación por tener una cilindrada menor a 4.000. En cuanto al valor de la mercadería decomisada, se estableció un tributo omitido de 13.336,18 UFVs; acta notificada en secretaría el 28 de noviembre de 2012 a Eduardo Molina Saravia representante de Apolo SRL.

6.- El 20 de marzo de 2013, se emite la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013, declarando probada la comisión por contrabando contravencional conforme el Acta de Intervención Contravencional AN-GRLPZ-UFILR-AI-039/2012 de 7 de noviembre, contra Damazo Sabino Morales Flores y el Despachante de Aduana Apolo SRL, Eduardo Molina Saravia.

7.- El 7 de octubre de 2013, se emite resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0987/2013 y con posterioridad el 16 de diciembre de 2013, se emite la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- 2205/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- El actor señala que, la AGIT, confirmó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0987/2013 de 7 de octubre, que disponía la revocatoria total de la resolución sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo emitida por el Gerente Regional La Paz de la Aduana Nacional, por lo que se tendría la descripción de los siguientes agravios.

A.- Acusa violación de lo dispuesto en la L.G.A. y su reglamento, además de los procedimientos existentes para procesos aduaneros, por cuanto el fundamento principal de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2205/2013 refiere "Por lo expuesto se advierte que el vehículo nacionalizado con la DUI C-26242, corresponde a un vehículo clase volqueta, marca Forland, con N° de motor Q111132274H y cilindrada 4.100 cc, el mismo que tiene correspondencia en lo declarado en el FRV N° 120949667 respecto de la cilindrada, por tanto no se encuentra dentro de las prohibiciones establecidas por el inc. g) del art. 3 del DS. N° 29836 que modifica el D.S. N° 28963" Sic.

B).- No toma en cuenta lo dispuesto en el art. 101 de la L. N° 1990 y con desconocimiento de las normas aduaneras establece que el vehículo tiene una cilindrada de 4.100 cc, sin tomar en cuenta la información efectuada por la Aduana Nacional así como los documentos obtenidos por los peritos con conocimientos en la materia, lo cual es una flagrante violación a los principios consagrados en la Constitución Política del Estado.

C).- Otro aspecto no valorado por la AGIT es el referente al llenado a todos los datos del motor, omitiendo registrar de forma completa las características del mismo, por lo que existió un incorrecto llenado del formulario FRV 120949667, por otra parte se evidenció que en la DUI 2012/201/C-262442 se aprobó la partida arancelaria 87042110 (inferior o igual a 4.537 t.), sin embargo por lo evaluado por el Instituto de Investigaciones Mecánicas y Electromecánicas, debió ser aprobado a la partida arancelaria 87042110 (de cilindrada inferior o igual a 4.000 cc), aspectos que no se tomaron en cuenta en la resolución emitida, infringiendo lo previsto en el D.S. N° 29836 que modifica el D.S. N° 28963, respecto de la importación de vehículos automotores y que en su art. 3 establece: "se incorpora el art. 9 del anexo del D.S. N° 28963, los siguientes incisos: g) vehículos automotores que utilicen diésel oil como combustibles y cuya cilindrada sea menor o igual a 4.000 cc.", por lo que el motorizado no tiene correspondencia entre lo declarado en el FRV y la DUI con lo evaluado respecto de la cilindrada, tratándose de un vehículo que por sus características se encontraba prohibido de su importación estableciéndose la comisión de contravención tributaria por contrabando, de acuerdo a lo previsto en el art. 160-4 y art. 181-f) del CTB.

D).- Indicó que se debe tener presente, que la sanción impuesta a la Agencia Despachante de Aduana "APOLO SRL." fue conforme al art. 61 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, en ese sentido el D.S., antes mencionado en su art. 1 establece: "Salvo lo dispuesto en convenios internacionales vigentes, la importación, exportación, tránsito aduanero y almacenamiento de mercaderías y demás operaciones aduaneras, se sujetaran a las normas de la LGA (...), estaban obligadas al cumplimiento quienes introduzcan mercaderías al territorio nacional o las extraigan del mismo, ya sean consignantes, consignatarios, propietarios, destinatarios, remitentes, despachantes de aduanas, agencias despachantes de aduanas (...)".

E) Finalmente refirió que se debió tener en cuenta lo previsto en la LGA en su art. 5-a, e y c, que otorga al despachante de Aduanas, las funciones y atribuciones.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare la revocatoria de la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2205/2013 de 16 de diciembre y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 emitida por la Administración Aduanera.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa mediante Auto de 21 de marzo de 2014 (fs. 17), corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se notifique con la demanda a la Agencia Despachante de Aduana "APOLO SRL", en su condición de tercero interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 47 a 50, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 45) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la entidad demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que los argumentos de la demanda contencioso administrativa pretenderían hacer incurrir en error a este tribunal, por lo que cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que respecto a los vicios de nulidad denunciados, es necesario indicar que el Control Diferido Inmediato a la DUI C-26242, realizando la inspección física del motorizado y la decodificación del motor consultó la página WWW.tradddekr.com concluyendo que el vehículo tendría: a) El motor N° QC490Q (DI) y no así el declarado en el FRV 120949667: Q11132274H; b) De la página web un desplazamiento de 2.540; es decir, cilindrada de 2.500 y c) Capacidad de 5.000 kg. de lo descrito considera que la volqueta con las características descritas anteriormente es considerada prohibida al tener una cilindrada menor a 4.000; conforme previene el art. 3 del DS. N° 29836 que modifica el D.S. N° 28963, presumiendo la comisión de contrabando contravencional. Por otra parte la administración aduanera requirió al Instituto de Investigaciones Mecánicas, la evaluación de la cilindrada del motor, quienes realizaron una consulta a la página www.engineschina.com/1-water-pimp-diesel-engine.3html, determinando sobre esta base y la información del motor diésel QC490Q, que la cilindrada del motorizado es de 2.54 litros, aclarando que no se efectuó verificación física para su determinación.

Con posterioridad dentro el plazo de prueba, el sujeto pasivo presentó pruebas las mismas que fueron evaluadas en el informe técnico GRLPZ/UFILR-I-503/2012, refiriendo que no desvirtuaría la observación, por lo que estaría prohibida su importación, por lo que la conducta configura la comisión de contrabando contravencional, con posterioridad se emitió la resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013.

En ese contexto, la administración aduanera encontró diferencias en cuanto el motor declarado en el FRV con el de la inspección e información obtenida en la página, observando el desplazamiento y la capacidad, en ese sentido en la resolución sancionatoria se expresa que habría evidenciado que la grabación de los caracteres alfanuméricos del número de motor es QC490Q (DI) Q11132274H y que no existiría un incorrecto llenado del formulario FRV 120949667, sin embargo de la documentación presentada a despacho aduanero como la Factura N° MLB2006786 refieren al N° de motor Q11132272H, sumando las fotos obtenidas en el aforo que reflejan el modelo del motor Engine Model: QC490Q (DI) y como N° Q11132274H y no como indicaría la administración aduanero, por lo tanto no se advierte error en el FRV.

En cuanto a la cilindrada la administración aduanera, si bien consideró la solicitud procediendo a requerir al técnico de la UMSA, se observa que dicha instancia determino la cilindrada de un motor diésel QC490Q en función al internet, aspecto que no es comprobable, para efectos de dejar sin efecto la documentación aduanera presentada por el sujeto pasivo, más aun no habiéndose realizado la inspección física y un peritaje al motor.

Finalizó señalando que la nueva Fact. Comercial N° WXY12052267A, emitida por el proveedor Qingdao Seize The Future Automobile Sales CO, no fue presentada en despacho aduanero de la DUI C 26242, no correspondiendo ingresar a su consideración, de lo que se concluye que no se encontraría dentro las prohibiciones establecidas por el inc. g) del art. 3 del DS. N° 29836 que modifica el D.S. N° 28963, en ese sentido la AN, no demostró la comisión del ilícito de contrabando al tratarse de un vehículo con cilindrada mayor a 4.000 que no está prohibido de importación en aplicación del art. 76 del CTB.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 22205/2013 de 16 de diciembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la administración aduanera presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 53 a 54 y vta., en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado a través de providencia de fs. 55, dando lugar a que la autoridad demandada presente réplica a fs. 57 y vta., en la que se reiteraron los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 75, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

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

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

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la

naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

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

III.1.- Que el 14 de septiembre de 2012, la administración aduanera mediante nota AN-GRLPZ-UFILR-C-437/2012, comunicó a la Agencia Despachante de Aduana Apolo SRL, que de acuerdo a lo establecido en la R.D. N° 01-004-09 de 12 de marzo, la DUI C-26242 fue seleccionada para control diferido inmediato, solicitando la entrega inmediata de los documentos originales de la citada DUI. En respuesta el 17 de septiembre de 2012, con nota AP-GG N° 031/2012 se entregó la información requerida (fs. 2 a 19 anexo 1).

III.2.- El 12 de noviembre de 2012, la administración aduanera notificó al representante de ADA Apolo SRL, con el informe AN-GRLPZ-UFILR-I-N° 459/2012, el cual señala que se efectuó una inspección física al motorizado volqueta, marca Forland, tipo Dump Truck, chasis LVAL2JBB3CY001300, motor Q111132274H, año de fabricación 2012, modelo 2012; que para la decodificación del motor consultó la página www.tradekr.com, estableciendo que el número de motor correcto es: QC49Q (DI), y no el declarado en el FRV 120949667: Q11113227411; el vehículo tiene una cilindrada de 2.500 cc, capacidad de 5.000 Kg., así como la existencia de error en la información declarada en el FRV respecto al número de motor; por lo que dicho vehículo por tener una cilindrada menor a 4.000, está prohibida de importación conforme al art. 3 del D.S. N° 29836, que modifica el D.S. N° 28963. Concluye que en el despacho de importación a consumo amparada en la DUIC-26242, se presume la comisión de contrabando tipificada en los arts. 160-4 y 181-f) de la L. N° 2492 (CTB), y recomendando la elaboración de Acta de Intervención Contravencional AGIT/1789/2013/LPZ-0593/2013 (fs. 32 a 37 y 38 anexo 1).

III.3.- El 13 y 28 de noviembre de 2012, la AN, notificó personalmente a Damazo Sabino Morales Flores y en Secretaria a Eduardo Molina Saravia representante de ADA Apolo SRL, con el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-I- N° 459/2012 de 2 de diciembre, determinando por tributos omitidos 13.336,58 UFV; otorgando 3 días hábiles para presentar descargos, a partir de su legal notificación (fs. 39 a 45 anexo 1).

III.4.- El 16 de noviembre de 2012, Damazo Sabino Morales Flores y la ADA Apolo SRL, presentaron memoriales a la Administración Aduanera, impugnando la citada acta de intervención contravencional, señalando la existencia de elementos idóneos de convicción que configuren y tipifiquen la presunta contravención de contrabando para la importación de la volqueta, en mérito a que las presunciones establecidas, al respecto fueron desvirtuadas con fundamentos jurídicos legales y la documentación de soporte cursante en la carpeta de la DUI C-26242 de 11 de septiembre de 2012. Asimismo ADA Apolo SRL, solicitó su exclusión del procedimiento contravencional por haber obrado conforme a los principios de la función aduanera, más aún al haber transcrito con fidelidad todos los datos y principios comerciales (fs. 76 a 90 y 97 a 101 anexo 1).

III.5.- El 22 de noviembre de 2012, Damazo Sabino Morales Flores complementando la documentación presentada el 16 de noviembre de 2012, adjuntó Certificado de Origen de la República China CCPIT 12079737098 y la Factura Comercial WXY12052267A (fs. 103 a 105 anexo 1) antecedentes administrativos.

III. 6.- El 28 de noviembre de 2012, mediante nota Cite AN-GRLPZ-UFILR-C-611/2012 la Jefatura de la Unidad de Fiscalización de la Aduana Nacional, requirió al Instituto de Investigaciones Mecánicas de la UMSA, la evaluación de la cilindrada del motor modelo QC490Q (DI) correspondiente a la DUI C-26242. En respuesta el 29 de noviembre de 2012, mediante nota IIME, UMSA N° 088 dicha entidad, informó la realización de una consulta a la página www.engineschina.com/1-water-pimp-diesel-engine.3html, determinando sobre esta base y la información proporcionada respecto al motor diésel QC490Q, que la cilindrada del motorizado es de 2.54 litros; aclarando que no efectuó la verificación física para su determinación (fs. 67 a 69 anexo 1).

III.7.- El 17 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera, emitió el informe GRLPZ-UFILR-I-503/2012, señalando que los descargos presentados son insuficientes y no se aceptan, razón por la que en consideración a la normativa legal, verificación física, documentos adjuntos al expediente del aforo de la DUI sujeta a control y evaluación del instituto de investigaciones mecánicas y electromecánicas, se considera que el vehículo no tiene correspondencia entre los declarado en el FRV y la DUI, con lo evaluado respecto de la cilindrada, de manera que se encuentra prohibido de importación, razón por la que la conducta configura la comisión de contrabando contravencional, ratificó en todos sus términos el acta de intervención contravencional, recomendando se proceda de acuerdo a lo establecido por ley (fs. 107 a 137 anexo 1).

III.8.- El 21 de mayo de 2013, la Administración Aduanera notificó en secretaria a Damazo Sabino Morales Flores, con la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional contra el referido contraventor y la ADA Apolo SRL, representada por Eduardo Molina Saravia de acuerdo al Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-AI-039/2013 de 7 de noviembre de 2012, conforme a los arts. 160 núm. 4, 181-f) de la L. N° 2492 (CTB); disponiendo la adjudicación al Ministerio de la Presidencia, vencidos los plazos correspondientes para recurrir en previsión de la L. N° 317 de 11 de noviembre de 2012, mercancía que debe ser retirada en un plazo no mayor de 15 días hábiles administrativos de declarada firme la presente resolución (fs. 139 a 161 anexo 1).

III.9.- Posteriormente, Apolo SRL, mediante su representante legal por memorial de (fs. 33 a 40 del anexo 1), interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, que fue resuelto por la ARIT de La Paz a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0987/2013 de 7 de octubre (fs. 100 a 109. anexo 1), que resolvió Revocar Totalmente la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, emitida por el Gerente Regional La Paz de la

Aduana Nacional, consecuentemente se declara improbadamente la contravención de contrabando del vehículo volqueta marca Forland, Tipo Dump Truck, chasis LVAL2JBB3CY001300; Motor Q111132274H, modelo 2012 descrito en el Informe Técnico GRLPZ-UFILR-I-503/2012 y el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-UFILR-AI-039/2012.

III.10.- Esta resolución de alzada, dio lugar a que la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, por memorial de (fs. 116 a 118 del anexo 1), interponga Recurso Jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 2205/2013 de 16 de diciembre (fs. 141 a 147 y vta. anexo 1), que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA 0987/2013 de 7 de octubre, emitida por la ARIT de La Paz, en consecuencia se deja sin efecto la resolución sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, emitida por la administración aduanera.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente que en la Resolución Jerárquica se habría tomado una determinación en total desconocimiento de las normas aduaneras, estableciendo que el vehículo en cuestión tiene una cilindrada de 4.100 cc, sin considerar la información de la Aduana Nacional, así como los documentos obtenidos de los peritos y sin tomar en cuenta lo establecido por el art. 101 de la L. N° 1990, lo cual es una vulneración a las garantías y principios consagrados en la C.P.E. 2) Si es evidente que, no fue valorado de manera objetiva el llenado de todos los datos del motor, por lo tanto existiría un incorrecto llenado de formulario y que en la DUI se apropió de una Partida Arancelaria inferior o igual a 4.537 t., sin embargo por lo evaluado por el Instituto de Investigaciones Mecánicas y Electromecánicas debió ser apropiado a la Partida Arancelaria de cilindrada inferior o igual a 4.000 cc.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Respecto al primer punto de la controversia, corresponde realizar las siguientes consideraciones:

El D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006 reglamento para la importación de vehículos automotores, aplicación de arrepentimiento eficaz y política de incentivos y desincentivos mediante la aplicación del impuesto a los Consumos Específicos ICE: art. 9 (Prohibiciones y restricciones). I.- No está permitida la importación de: a) Vehículos siniestrados. b) Vehículos que cuenten con número de chasis duplicado, alterado o amolado. c) Vehículos que hubiesen sido sometidos a operaciones de reacondicionamiento de volante de dirección en el exterior del país y d) Los vehículos que hubiesen sido sometidos a cambio o incorporación del dispositivo de combustible a GNV en el exterior del país.

El D.S. N° 29836, que modifica el anexo del D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, referido al reglamento para la importación de vehículos automotores aplicación de arrepentimiento eficaz y la política de incentivos y desincentivos mediante aplicación de impuesto a los Consumos Específicos (ICE): Señalando art. 3 Incorporaciones. I.- Se incorpora en el art. 9 del anexo del D.S. N° 28963 los siguientes incisos: g) vehículos automotores que utilicen diésel oil como combustible cuya cilindrada sea menor o igual a cuatro mil centímetros cúbicos (4.000 cc).

El Cód. Trib. Boliviano (L. N° 2492), en su art. 76 (carga de la prueba) En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la AT. El art. 81 (Contrabando).- Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancía cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.

El art. 283 del Reglamento de la L. N° 1990 determina: Para que un acto, hecho u omisión sea calificado como contravención aduanera, deberá existir infracción de la ley, del presente reglamento o demás disposiciones administrativas, que no constituyan delitos aduaneros. No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma.

De la revisión exhaustiva del cuaderno procesal administrativo, se tiene que la Aduana Nacional Regional La Paz, en cumplimiento a instrucciones efectuó el Control Diferido Inmediato a la DUI C-26242, de la inspección física del vehículo y la decodificación del motor consultó la página www.tradekr.com concluyendo que el motorizado tiene las siguientes características: 1) Motor número QC490Q (DI) y no así el declarado en la FRV 120949667: Q111132274H; 2) de la página web un desplazamiento de 2.540, es decir cilindrada 2.500 y 3) Capacidad de 5.000 Kg., por lo que considera que la volqueta marca Forland es calificada prohibida al tener la cilindrada menor a los 4.000, de acuerdo a lo previsto por el art. 3 del D.S. N° 29836 que modifica el D.S. N° 28963, por lo que presume la comisión de contrabando contravencional. Por otra parte la administración aduanera solicitó al Instituto de Investigaciones Mecánicas de la UMSA, la evaluación de la cilindrada del motor, entidad que informó la realización de una consulta a la página www.engineschina.com/1-water-pimp-diesel-engine.3html, determinando sobre esta base y la información proporcionada respecto al motor diésel QC490Q, que la cilindrada del vehículo es de 2.54 litros; especificando que no efectuó la verificación física del vehículo para su determinación. De manera posterior dentro el periodo de prueba el sujeto pasivo presentó pruebas las que fueron evaluadas en el Informe Técnico GRLPZ/UFILR-I-503/2012, señalando que no desvirtúa la observación por lo que se encontraría prohibida su importación, razón por la que la conducta configura la comisión de contrabando contravencional. Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013.

Es así que se constata que la administración aduanera, dentro el control diferido inmediato, halló diferencias respecto al motor declarado en el FRV, con el de la inspección e información obtenida en la página web, observando el desplazamiento y la capacidad. Con posterioridad notificado el sujeto pasivo con el acta de intervención, presentó los descargos pertinentes al motor, aclarando que toda la

documentación respectiva, consigna como el número de motor de la volqueta Q11132274H y que el acta de intervención consigna el Engine Model QC490Q (DI modelo de máquina del motor), en ese sentido en la resolución sancionatoria se expresa que habría evidenciado que la grabación de los caracteres alfanuméricos del número de motor es QC490Q (DI) Q11132274H y que no existiría un incorrecto llenado del formulario FRV 120949667, sin embargo de la documentación presentada a despacho aduanero como la Factura N° MLB2006786 refieren al N° de motor Q11132272H, sumando las fotos obtenidas en el aforo que reflejan el modelo del motor Engine Model: QC490Q (DI) y como N° Q11132274H y no como indicaría la Administración Aduanera, por lo tanto no se advierte error en el FRV.

Respecto a lo que concierne a la capacidad de carga y cilindrada la administración aduanera en la resolución sancionatoria, considera que en relación a la solicitud de un técnico requirió la evaluación de la cilindrada del motor al instituto de investigaciones mecánicas y electromecánicas de la UMSA, quien emitió informe señalando: que en base al documento adjunto proporcionada en relación al motor diésel modelo QC490Q, de procedencia China, pudo determinar de manera investigativa, haciendo uso de internet que la cilindrada del motor del vehículo en cuestión es de 2.54, tal cual se observa en la tabla de fuente de la información de una página www.engineschina.com/1-water-pimp-diesel-engine.3.html, con el advertido de que : una verificación física del motor para la determinación de la cilindrada requiere, desarmar el motor. Sic. (fs. 67 a 69 anexo 1). Resultando que la administración aduanera , si bien consideró la solicitud y procedió a requerir al perito del Instituto de Investigaciones Mecánicas y Electromecánicas de la UMSA, se observa que dicha entidad determinó la cilindrada del motor diésel QC490Q en función al uso del internet, aspecto que no es comprobable, para dejar sin efecto la documentación aduanera presentada por el sujeto pasivo, más aun no habiéndose realizado la inspección física y un peritaje al motor del vehículo objeto de estudio para respaldar la determinación.

En consecuencia se requiere imperiosamente la inspección ocular o física para determinar real y objetivamente el número del motor, la cilindrada y la capacidad de carga, en ese sentido de acuerdo a las fotografías (fs. 27 de antecedentes administrativos) y de acuerdo a la documentación de respaldo realizado por la Administración Aduanera el vehículo tendría los siguientes características: Camión volqueta, marca Forland, tipo Dump-Truck, model 3P69AI490 (BA), traction Type 4X2; Engine Model QC490Q (DI); Cylinder Capacity 4100; Whell Base (mm) 2.800, Diésel Engine Qc490Q (DI), Rated Output 45.6 KW; Rated Speed 3200 r/min; N° Q11132274H; Date 11 11; Orden N° CO2-133; Net Weigth 230 Kg; en ese marco objetivo, técnico y legal, se establece que el motorizado objeto de estudio tiene una cilindrada de 4.100 cc, es decir, se trata de un vehículo con una cilindrada mayor a 4.000 cc, por lo tanto, resulta no ser evidente lo manifestado por la administración aduanera en su recurso jerárquico, cuando indica que las pruebas fueron evaluadas correctamente, por cuanto no existen elementos de convicción que demuestren que la cilindrada del vehículo no es la declarada por el importador.

Respecto al segundo punto de la controversia la administración aduanera refiere que no fue valorado de manera objetiva el llenado de todos los datos del motor, por lo tanto existiría un incorrecto llenado de formulario y que en la DUI se apropió de una partida arancelaria inferior o igual a 4.537 t., sin embargo por lo evaluado por el Instituto de Investigaciones Mecánicas y Electromecánicas debió ser apropiado a la partida arancelaria de cilindrada inferior o igual a 4.000 cc.

Al respecto La Agencia Aduanera, recibió del importador todos los documentos soporte exigido por el art. 111 del reglamento de la L. N° 1990, entre ellos la Fact. Comercial N° WXY12052267, emitida por la Proveedora China, en 22 de mayo de 2012, en observancia del art. 46 primera parte de la L. N° 1990; conforme a procedimiento la Agencia Aduanera procedió a la revisión de los documentos soporte y a la elaboración de la DUI N° C-26242 de 11 de septiembre de 2012, clasificando correctamente el camión volqueta, marca Forland, tipo Dump-Truck, en la partida arancelaria 8704.21.10.00 habiéndose practicado la liquidación de los tributos aduaneros de importación, sobre la base imponible obtenida en función a las normas previstas en los arts. 27 y 143 de la L. N° 1990 y art. 20 de su reglamento, con posterioridad el Importador solicitó a la casa proveedora una Certificación sobre el N° de motor de vehículo, la cilindrada y la capacidad de carga.

La casa proveedora respondía que está enviando el Certificado con la Guía Aérea N° 7250078430 y remitió otra Fact. N° WXY122052267A por correo electrónico, con todas las características técnicas y comerciales del vehículo objeto de controversia con las siguientes características: chasis N° LVAL2JBB3CY001300; Engine Motor N° Q11132274H, Engine Capacity Cilindrada 4.100 cc; Rated Payload (Kg.) capacidad de carga 3200 equivalente a 3 toneladas; estos datos coinciden con el declarado en la DUI y el FRV, desvirtuando cualquier tipo de duda por parte de la fiscalizadora.

Con relación al certificado de Origen de la República de China N° CCPIT 120797376 y la factura Comercial N° WXY12052267A, la Administración Aduanera refiere que no se encuentran visados por el Consulado General de China, tampoco consta documentos en el Ministerio de relaciones Exteriores y Cultos, por lo que la Administración Aduanera, no se pronunció sobre esa prueba; por otra parte, se tiene que la nueva Factura Comercial N° WXY12052267A, emitida por el proveedor Qingdao Seize The Future Automobile Sales CO. Ltda., no fue presentada en despacho aduanero de la DUI C-26242, por lo que no correspondiendo ingresar a su consideración.

De lo que se concluye que el vehículo nacionalizado con la DUI C-26242, corresponde a un motorizado clase volqueta, marca Forland, con motor N° Q11132274H y cilindrada 4.100 cc., el mismo que tiene correspondencia con el declarado en el FRV N° 120949667 respecto la cilindrada, por lo que no se encuentra dentro las prohibiciones establecidas por el inc. g) del art. 3 del D.S. N° 29836 que modifica el D.S. N° 28963, en ese sentido la Aduana Nacional Regional La Paz, no demostró la comisión del ilícito de contrabando contravencional al tratarse de un vehículo con cilindrada mayor a 4.000 que no está prohibido de importación en aplicación del art. 76 del CTB, que dispone los procedimientos administrativos tributarios y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos en los mismos. Por lo que las observaciones realizadas por parte de la administración aduanera no tienen asidero legal.

De donde se concluye que la resolución de Recurso Jerárquico N° 2205 de 16 de diciembre de 2013, fue emitida en apego estricto a la normalita legal vigente.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2205, en total desconocimiento de las leyes aduaneras, al contrario, la resolución fue fundamentada y resuelta en apego estricto a la normativa pertinente al caso.

Respecto a que no se valoró de manera objetiva el llenado de los datos del motor y que la DUI se apropió de una Partida Arancelaria inferior o igual a 4.537 t., no es correcta la apreciación de la Administración Aduanera, por cuanto durante la tramitación del proceso administrativo se pudo probar de manera objetiva que el vehículo de las características detalladas anteriormente posee una cilindrada de 4.100 cc, por lo tanto no se encuentra dentro de las prohibiciones establecidas por ley; en ese sentido la Aduana Nacional Regional La Paz no pudo demostrar la comisión del ilícito de contrabando Contravencional al tratarse de un motorizado con cilindrada mayor a los 4.000 cc.

Por lo expuesto, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, coincide con la determinación asumida por la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 2205/2013 de 16 de diciembre, fue dictada conforme a los antecedentes y a la normativa aplicable al caso. Por lo que se evidencia que la decisión de Confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0987/2013 de 7 de octubre, emitida por la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 029/2013 de 20 de marzo, emitida por la Administración Aduanera, es correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 15 y vta., interpuesta por la Gerencia Regional La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Walter Elías Monasterios Orgaz y por Noelia Susy Sejas Pardo, en su condición de apoderados respectivamente; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2205/2013 de 16 de diciembre (fs. 2 a 8 y vta.).

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



441

Roxana Fátima Flores Condori
c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 7 a 17 vta., impugnando la Resolución Ministerial N° 775/13 de 13 de diciembre de 2013 de fs. 6 a 7, el memorial de contestación de fs. 25 a 37, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda

Que Jorge Antonio Zamora Tardío, en representación de Roxana Fátima Flores Condori, en virtud al Testimonio de Poder Notarial N° 552/2014 de 19 de marzo (fs. 1 del expediente), se apersonó por memorial de fs. 7 a 17 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ. (CPC), 69-a) y 70 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo) y 94 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, interpone demanda contenciosa administrativa contra la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013, pronunciada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

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

El Banco Central de Bolivia, para el cumplimiento de sus funciones y el desarrollo normal de sus actividades, llevó adelante el proceso de selección de personal en sujeción a la L. N° 2027 de 27 de octubre de 1999 "Ley del Estatuto del Funcionario Público", D.S. N° 25749 de 20 de abril de 2000, que aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la L. N° 2027, el D.S. N° 26115 de 16 de marzo de 2001, que aprueba las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal del BCB de 11 de diciembre de 2001, aprobado mediante R.D. N° 125/2001, marco

normativo que deviene de la L. N° 1178, cumplidas por el Ente Emisor en la selección de su personal y con lo dispuesto por el “Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa”, solicitó a la ex Superintendencia de Servicio Civil, la incorporación a la carrera administrativa de 9 servidores públicos, entre los que estaba incluida Roxana Fátima Flores Condori, bajo la Modalidad Transitoria de Convalidación de Proceso de Selección.

No obstante que, la Intendencia de Supervisión y Control, estableció en el Dictamen N° 045/2007, que la información institucional presentada por el BCB, fue considerada válida y suficiente, que mediante R.A. SSC-065/2007 de 9 de noviembre, la ex superintendencia de servicio civil, resolvió no incorporar a la carrera administrativa a Roxana Fátima Flores Condori, por no contar con el documento de nombramiento a los miembros del Comité de Selección, mismo que fija la metodología de evaluación, la cual no se encontraba firmada por dicho comité, sin tenerse constancia que el mismo fuera elaborado por el mencionado Comité, incumpléndose con lo dispuesto en el art. 31 de la R.A. N° 01/2002 de 28 de enero (Reglamento de Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa), concluyendo que la información proporcionada, no es válida y suficiente, para su aprobación.

Posteriormente el BCB interpuso recurso extraordinario de revisión contra la R.A. SSC-065/2007 de 9 de noviembre, argumentando que de la documentación remitida a la ex Superintendencia de Servicio Civil, se pudo evidenciar que el proceso de selección de personal para el puesto de “Auditor en Sistemas Informáticos”, estuvo a cargo del comité de selección, compuesto por representantes de la Unidad Solicitante, de la Unidad de Administración de Personal y un funcionario con capacidad probada en la especialidad, tal como establece la Norma Básica del Sistema de Administración de Personal (NBSAP).

Recurso Extraordinario de Revisión, que fue resuelto mediante R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013, pronunciada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, que declaró inadmisibles el mencionado recurso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que el BCB, en cumplimiento con lo dispuesto por el “Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa”, solicitó a la ex Superintendencia de Servicio Civil, la incorporación a la carrera administrativa de nueve servidores públicos, entre las que estaba incluida Roxana Fátima Flores Condori, para el cargo de “Auditor en Sistemas Informáticos”, bajo la Modalidad Transitoria de Convalidación de Procesos de Selección, cumpliendo previamente con la emisión de la respectiva convocatoria, llevando a cabo el proceso de selección dentro del marco de la legalidad.

Indicó que las normas básicas del sistema de administración de personal, en su art. 18-b), señala que la selección de personal se llevará a cabo por medio de la conformación de un Comité de Selección, compuesto por un representante de la Unidad Encargada de la Administración de Personal, un representante de la unidad solicitante y un representante nominado por la máxima autoridad ejecutiva, quienes en forma previa a la convocatoria definen las técnicas a utilizar, los factores a considerarse y los puntajes mínimos a ser alcanzados en cada fase del proceso, requisitos que fueron cumplidos por el BCB, como consta documentalmente, siendo la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013, arbitraria, al carecer de sustento legal e incurrir en contradicción, en su considerando tercero.

Agregó que dicha resolución impugnada es arbitraria, porque no se tomaron en cuenta los antecedentes del proceso, como ser: la demostración que el proceso de selección de personal para el cargo de “Auditor en Sistemas Informáticos”, estuvo a cargo del Comité de Selección, compuesto por representantes de la unidad solicitante, de la unidad de administración de personal y un funcionario con capacidad probada en la especialidad, tal como establece las NBSAP; que la evaluación curricular se encontraba firmada por Karina Rebollo Palacios, jefa del departamento de desarrollo y capacitación, como representante de la unidad de administración de personal; que la evaluación de capacidad técnica, según Comunicación Interna GAU.I. N° 254/2000, fue realizada a través de prueba escrita y evaluada por el Ing. Daniel Zapana, funcionario que ejercía el puesto vacante de “Auditor de Sistemas Informáticos”, servidor de la entidad con capacidad probada en la especialidad involucrada, evaluación que fue avalada por el Lic. Javier Cachi, Gerente de Auditoría Interna, como representante de la unidad solicitante; que la evaluación de cualidades personales, fue realizada por la prueba psicológica, llevado a cabo por la Psicóloga Lic. Brigitte Belmonte, representante de la unidad de administración de personal y; que la entrevista fue efectuada por el gerente y la subgerente de auditoría interna, representantes de la unidad solicitante.

Refirió, que aun cuando no se obtuvo un documento formal de designación del “Comité de Selección” (aspecto que no exige el art. 35 de las NBSAP), a partir de los hechos se demostró que el proceso de selección de “Auditor de sistemas informáticos”, se llevó a cabo por los representantes de la unidad solicitante, de la unidad de administración de personal y un funcionario con capacidad probada en la especialidad, tal como lo exige el art. 35 inc. a) de las NBSAP, que señala como debe estar conformado el comité de selección, ya que cada miembro de dicho comité de acuerdo a su competencia refrendó con su firma el documento correspondiente, demostrando la imparcialidad del proceso de selección, al ser evidente que el mismo se llevó a cabo por funcionarios de diferentes niveles y áreas, acorde a los principios de transparencia e igualdad de oportunidades.

Manifestó que el art. 35 inc. a) de las NBSAP, no establece que exista un documento formal de conformación del comité de selección, tal como requiere el inc. c) del art. 31 del Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la Carrera Administrativa, disposición posterior al proceso de selección de “Auditor de Sistemas Informáticos” y de menor jerarquía que las NBSAP, mismo que no pudo ser aplicado con carácter retroactivo por determinación del art. 123 de la C.P.E.

Enfatizó que el art. 4-d) de la L. N° 2341, establece que en los actos de la administración pública debe regir el principio de verdad material, es decir, que los mismos deben ser investigados en función a la verdad material en oposición a la verdad formal, ya que a tiempo de pronunciar la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, no tomó en cuenta ni valoró las pruebas aportadas por el BCB, que reflejan el proceso de selección para dotar el puesto de Auditor de Sistemas Informáticos.

Finalmente, mencionó que en los procesos de selección de fechas anteriores y posteriores, cercanas al proceso de selección del “Auditor de Sistemas Informáticos”, remitidos por el BCB a la Superintendencia de Servicio Civil para su convalidación, se evidenció que los porcentajes aplicados para las evaluaciones técnicas, psicológica, curricular y entrevista, son respectivamente 40 %, 30 %, 20% y 10 %, demostrando que dichos factores se encontraban definidos en forma previa a iniciar la evaluación, aplicados por el Comité de Selección, ya que la segunda convocatoria, fue realizada bajo las mismas técnicas, factores y puntajes definidos en la primera convocatoria, confirmando que estos se encontraban definidos en forma previa a la evaluación del proceso de selección del puesto mencionado, fases del proceso en el que todos los postulantes fueron evaluados, por lo que el comité de selección y la metodología de evaluación aplicada, no se encontraban apartados de los principios de transparencia e igualdad de oportunidades.

Concluyó, señalando que la causal esgrimida por la ex Superintendencia de Servicio Civil, para determinar la no incorporación a la carrera administrativa de su representada, no se encuentra prevista en el art. 44 del Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la carrera administrativa, aprobado mediante R.A. SSC-001/2002 de 28 de enero, por lo que no son consideradas causas para la no incorporación a la carrera administrativa, los requisitos administrativos del proceso de selección, previstos en los incs. c) y d) del art. 31 del mismo, en los cuales se sustentan el Dictamen N° 045/2007 de 25 de septiembre, y la R.A. N° SSC-065/2007, ratificados por la R.M. N° 775/13, por lo que al aplicarse una causal que no está explícitamente prevista en la norma, denotaría que la resolución impugnada en la presente demanda contenciosa administrativa, sea arbitraria e ilegal, por cuanto en el proceso de selección y reclutamiento de personal para dotar el puesto de Auditor de Sistemas Informáticos, se cumplió con la normativa respectiva.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó que se declare probada la demanda, y disponer que la autoridad demandada dicte una nueva resolución ministerial, convalidando el proceso de selección y reclutamiento para dotar el puesto de “Auditor de Sistemas Informáticos”, disponiendo la incorporación de Roxana Fátima Flores Condori a la carrera administrativa.

II.- De la contestación a la demanda.

Ivan Paco Aisallanque, Willam Cristian Baptista Noya y Daniel Loayza Torrez en representación de Daniel Santalla Torrez, Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, se apersonan al proceso y responden negativamente a la demanda, con memorial presentado el 18 de agosto de 2014 de fs. 25 a 37, señalando que:

Existió observaciones a la Convocatoria Pública de 2 de abril de 2000, respecto a la solicitud de incorporación a la carrera administrativa de Roxana Fátima Flores Condori, para el cargo de Auditor de Sistemas Informáticos, solicitando información complementaria a través de las Notas SSC/ISC-1293/2007 de 9 de julio y SSC/ISC-1537/2007 de 14 de agosto, exigiéndose el documento formal mediante el cual se nombró al comité de selección, la que fue respondida por el BCB, mediante Notas GRH EXT. 351/2007 de 31 de julio y GRH EXT. 387/2007 de 21 de agosto, señalando que no se cuenta con dicho documento, incumpliendo con lo dispuesto en el art. 35-a) de la Resolución Suprema N° 217064 de 23 de mayo de 1997 NBSAP, la que señala que el proceso se llevará a cabo por medio de la conformación de comités de selección, compuesto por un responsable de la unidad de administración de personal y un representante de la unidad solicitante, razón por la que se decidió no incorporarla a la carrera administrativa, por no haber presentado documentación formal de conformación del comité de selección, y la metodología de selección de manera previa a la publicación de la convocatoria, aspectos valorados y analizados en el Dictamen N° 045/2007 de 27 de septiembre y R.A. N° SSC- 065/2007 de 8 de noviembre.

Indicó que conforme establece el art. 42 del Reglamento de Incorporación a la carrera administrativa, la que determina la revisión y análisis de la documentación, que de no existir observaciones sobre la información institucional, se analizará y evaluará la información sobre el proceso de selección de personal; sin embargo, en caso de existir observaciones sobre este proceso, se procederá a la revisión y evaluación de la información individual. De esta manera, al haber existido observaciones en la convocatoria, la Intendencia de Supervisión y Control dependiente de la Superintendencia del Servicio Civil, determinó que no se cumplió con el art. 31-c) y d) del citado Reglamento, por no contar con documentación válida y suficiente, para su aprobación.

Manifestó que en el Dictamen N° 045/2007 de 25 de septiembre, se observó que la Metodología de Evaluación con los resultados de evaluación a los postulantes al cargo, es de 28 de abril de 2000, mismo que no se encuentra suscrito por el Comité de Selección, y el Informe de los resultados del proceso signado con el N° 062/2000, es de 25 de abril de 2000, determinando que la definición de las técnicas a utilizar, los factores a considerarse, y los puntajes mínimos a ser alcanzados en cada fase del proceso, fue de manera posterior al lanzamiento de la convocatoria, y de manera posterior al Informe de Resultados, es decir, tres días después de que concluyera la convocatoria y fuera elevado el informe final de resultados del proceso de auditoría, correspondiente para la designación, incumpliendo el BCB con lo dispuesto en el art. 35-a) de la R.S. N° 217064 de 23 de mayo de 1997, el cual señala que los comités de selección, en forma previa a iniciar la evaluación definirán las técnicas a utilizar, los factores a considerarse y los puntajes mínimos a ser alcanzados en cada fase del proceso, vulnerando el principio de transparencia.

Añadió que se pudo evidenciar la participación de servidores públicos que no cuentan con el documento de designación como miembros del Comité de Selección, siendo sus actos al interior del proceso de selección, nulos, al haberse arrogado atribuciones que no le fueron conferidas por la autoridad facultada del BCB, demostrando que la observación técnica realizada en el Dictamen N° 045/2007 de 25 de septiembre, documento base para la emisión de la R.A. SSC-065/2007 de 8 de noviembre, que resolvió no aprobar el proceso de reclutamiento y selección de personal para el cargo de auditor de sistemas informáticos y no incorporar a la carrera administrativa a la servidora pública Roxana Fátima Flores Condori, se encuentra plenamente fundamentada, sin contravenir ninguna disposición administrativa, resultando falsa la afirmación de la recurrente, al señalar que su no incorporación se constituiría en un acto arbitrario.

Concluyó enfatizando que Roxana Fátima Flores Condori, dentro el proceso de reclutamiento y selección de personal realizado por el BCB para el cargo de Auditor de Sistemas Informáticos, no cumplió con el procedimiento establecido en las NBSAP, en lo que respecta a la designación del Comité de Selección, el cual no se encontraba vigente al momento de llevarse a cabo la Convocatoria Externa publicada el 2 de abril de 2000, los cuales tienen la obligación de elaborar y suscribir la metodología de selección de manera previa a la publicación de la convocatoria, como garantía de la transparencia del proceso, requisito fundamental establecido en los arts. 35-a) de la R.S. N° 217064 de 23 de mayo de 1997 y 31 de la R.A. SSC-001/2002.

II.3.- Petitorio.

Solicitó que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improcedente la demanda interpuesta por Roxana Fátima Flores Condori, manteniendo firme y subsistente la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013, emitida por Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

El Banco Central de Bolivia, mediante Nota SRH EXT. 068/2006 de 10 de marzo (fs. 122 a 124 del anexo 1), solicitó a la entonces Superintendencia de Servicio Civil, la incorporación a la carrera administrativa de nueve (9) servidores públicos, bajo la modalidad de convalidación de procesos de selección, entre los cuales se encontraba el nombre de Roxana Fátima Flores Condori, para el cargo de "Auditor de Sistemas Informáticos-Profesional PF-B".

Seguidamente se verificó si la información administrativa de los procesos de selección, llevado a cabo por el BCB, cumplieron con los requisitos establecidos en el art. 31 del reglamento del procedimiento de incorporación a la carrera administrativa, dando como resultado de dicho análisis el encontrar observaciones en su contenido, lo que motivó a solicitar información complementaria a la entidad mediante Notas SSC/ISC-1293/2007 de 9 de julio (fs. 121 del anexo 1) y Nota SSC/ISC-1537/2007 de 14 de agosto (fs. 119 del anexo 1), las cuales fueron respondidas a través de la Nota GRH EXT. 351/2007 de 31 de julio (fs. 64 a 71 del anexo 1).

Posteriormente, la Intendencia de Supervisión y Control, procedió nuevamente a verificar y valorar la información proporcionada y remitida por el BCB, a efectos de determinar si esta información era suficiente para subsanar lo observado en el marco de los requisitos y procedimientos establecidos en las NBSAP. Es así que valorada y analizada dicha información complementaria, fue considerada insuficiente para subsanar las observaciones encontradas en el proceso de reclutamiento y selección para el cargo de auditor de sistemas Informáticos, puesto que no contaba con la suficiente información respaldatoria que justifique la ausencia del nombramiento del comité de selección, tampoco se encontró el documento en el que este comité de manera previa a iniciar la evaluación defina las técnicas a utilizar, los factores a considerarse y los puntajes mínimos a ser alcanzados en cada fase del proceso, verificando paralelamente que el cuadro de evaluación fue remitido con los resultados de evaluación el 28 de abril de 2000 (fs. 77 del anexo 1) y el Informe Final de Resultados (fs. 78 a 80 del anexo 1), presentado el 25 de abril de 2000.

Aspectos que determinaron que la Intendencia de Supervisión y Control emita el Dictamen N° 045/2007 de 25 de septiembre (fs. 50 a 63 del anexo 1), concluyendo que la convocatoria no es válida ni suficiente para su aprobación, recomendando no proseguir con el proceso llevado a cabo mediante Convocatoria Externa de 2 de abril de 2000, para el cargo mencionado precedentemente, y por ende no incorporar a la carrera administrativa a Roxana Fátima Flores Condori. Seguidamente ese dictamen, produjo el pronunciamiento de la R.A. SSC-065/2007 de 8 de noviembre (fs. 46 a 49 del anexo 1), emitida por la ex superintendencia de servicio civil, que determinó no aprobar el proceso administrativo de selección, realizado por el BCB.

Determinación que produjo la interposición del recurso extraordinario de revisión, por parte del BCB, en contra de la R.A. SSC-065/2007 de 8 de noviembre, con relación a la servidora pública Roxana Fátima Flores Condori; aspecto que determinó el pronunciamiento de la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013 (fs. 6 a 7 del anexo 1), pronunciada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, el que declaró inadmisibles el recurso extraordinario de revisión, al no haberse cumplido con los requisitos establecidos en los artículos primero y tercero de las disposiciones transitorias del reglamento, del procedimiento de incorporación a la carrera administrativa; que el BCB no presentó documentos sobrevinientes decisivos, de valor esencial para la aprobación de la información institucional y, que no existió la constancia de que el comité de selección haya definido la metodología de evaluación de manera previa, lo que iría en contra de los principios de transparencia e igualdad de oportunidades decisión que determinó la presentación de la presente demanda contencioso administrativa.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C. y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación en establecer si el Comité de Selección contaba con el documento formal de nombramiento, como miembros del mismo, y si este definió la metodología de evaluación de manera previa a la publicación de la convocatoria externa, publicada el 2 de abril de 2000, puesto que estos aspectos produjeron la vulneración de los principios de transparencia e igualdad de oportunidades, sobre los cuales debió fundarse el proceso de selección de personal para cubrir el puesto de "Auditor de Sistemas Informáticos-Profesional PF-B", cuestionando las partes la aplicabilidad de los arts. 35-a) de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Personal (NBSAP), aprobada mediante R.S. N° 217064 de 23 de mayo de 1997 y 31 de la R.A. N° 001/2002 de 28 de enero de 2002.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Estando identificada la controversia, éste tribunal tiene la obligación de revisar las actuaciones realizadas en sede administrativa que llegan a su conocimiento, a fin de establecer la existencia o no, de irregularidades procesales en la tramitación de los procesos administrativos, conforme establece el art. 17 de la L. N° 025, para determinar si correspondiere, cuando el acto lesione la garantía constitucional del debido proceso, el derecho a la defensa o el derecho a la seguridad jurídica consagrados en el art. 115 de la C.P.E., haciendo insubsanables las consecuencias materiales y jurídicas del mismo, la nulidad de obrados como remedio procesal necesaria para la reparación del vicio procesal.

Ahora bien, se tiene que la congruencia de las resoluciones administrativas, se encuentra relacionada con el debido proceso, que en su triple dimensión está reconocido en la C.P.E., que lo consagra como un principio, un derecho fundamental y una garantía jurisdiccional, aspecto que encuentra connotación en su vertiente de la debida fundamentación y congruencia en las resoluciones, ya que esta última debe plasmar la conformidad en el contenido de la resolución misma, que a su vez responde a la concordancia con los antecedentes (hechos acontecidos), la norma a ser aplicada y la determinación a ser asumida, aspecto primordial que debe contener cada resolución independientemente que sea jurisdiccional o administrativa.

Al respecto el Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante la S.C. Plurinacional N° 1439/2013 de 19 de agosto, ha señalado: "Con relación a la congruencia, la jurisprudencia constitucional señaló que: "abarca dos ámbitos, el primero referido a la unidad del proceso; es decir, la coherencia y vínculo que debe existir entre una resolución y otra dentro de un mismo proceso, y el segundo en cuanto a la consideración y resolución de todos los puntos puestos a consideración del juzgador, lo que significa que también debe existir coherencia y unidad de criterio dentro de una misma resolución, dado que la misma debe guardar correspondencia con todo lo expuesto a lo largo de su contenido, caso contrario carecería de consecuencia, siendo inviable que luego de analizar determinados hechos se llegue a resultados distintos, vulnerando la construcción jurídica que toda resolución debe tener en aplicación y resguardo del debido proceso" (SS.CC. Nos. 1009/2003-R y 0639/2011-R, citados a su vez por las SS.CC. Plurinacionales Nos. 0099/2012 y 2028/2012). En esa línea jurisprudencial, la congruencia responde a la estructura misma de una resolución, por cuanto expuestas las pretensiones de las partes traducidas en los puntos en los que centra una acción o recurso, la autoridad competente para resolver el mismo está obligada de contestar y absolver cada una de las alegaciones presentadas y además de ello, debe existir una armonía lógico-jurídica entre la fundamentación y valoración realizadas por el juzgador y la decisión que asume".

Asimismo, el art. 52 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), respecto al contenido de las resoluciones y su sustento en los hechos sucedidos en cada caso concreto, señala: "I. Los procedimientos administrativos, deberán necesariamente concluir con la emisión de una resolución administrativa que declare la aceptación o rechazo total o parcial de la pretensión del administrado, sin perjuicio de lo previsto en el parág. III del art. 17° de la presente ley. II. La administración pública no podrá dejar de resolver el asunto sometido a su conocimiento aduciendo falta, oscuridad o insuficiencia de los preceptos legales aplicables. III. La aceptación de informes o dictámenes servirá de fundamentación a la resolución cuando se incorporen al texto de ella.

Bajo este contexto, de la lectura minuciosa de los reclamos planteados por el BCB en su recurso jerárquico (fs. 35 a 43 del anexo 1), y de lo resuelto por la autoridad demandada a través de la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre (fs. 6 a 7 del anexo 1), se advierte que el BCB, no obstante de realizar los reclamos relacionados con el proceso de selección de "Auditor de Sistemas Informáticos", llevado a cabo por representantes de la unidad solicitante, de la unidad de administración de personal y un funcionario con capacidad probada en la especialidad, los que refrendaron con su firma el documento correspondiente, demostrando así la imparcialidad del citado proceso de selección, acorde a los principios de transparencia e igualdad de oportunidades; que el art 35 de las NBSAP no exige el documento formal de designación del Comité de Selección, tal como lo requiere el art. 31 del reglamento del procedimiento de incorporación a la carrera administrativa, normativa posterior a la publicación de la convocatoria y, que la metodología de evaluación no se encuentra apartada de los citados principios, puesto que los postulantes fueron evaluados bajo las mismas técnicas, factores y puntajes. Entre otros agravios más, también reclamó y formó parte de las pretensiones de la entidad recurrente, lo previsto en el art. 44 del Reglamento de Procedimiento de Incorporación a la carrera administrativa, aduciendo que la causal esgrimida por la ex superintendencia de servicio civil para determinar la no incorporación a la carrera administrativa de la servidora pública Roxana Fátima Flores Condori, no se encuentra previsto en esa norma, aspecto que no se resolvió por parte del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, puesto que si bien resolvió los demás agravios impetrados por dicha entidad, más no se observa pronunciamiento alguno sobre el art. 44 de la citada disposición legal, reclamo que fue traído y denunciado hasta esta instancia contenciosa administrativa, siendo obligación de este Tribunal Supremo de Justicia, corregir este error cometido por la autoridad demandada, ya que dentro de su resolución debió responder y resolver todos los argumentos reclamados como agravios en la instancia jerárquica.

Así también, de la lectura de la demanda se advierte que este aspecto que no fue resuelto por la entidad demandada, también es reclamado en la presente acción contencioso administrativa, sin que de parte de esta exista pronunciamiento alguno al respecto, pese a mencionarlo en el parágrafo II (Respuesta en forma negativa a la demanda), de la contestación a la demanda, situación que imposibilita a este Alto Tribunal de Justicia, emitir criterio alguno, toda vez que este agravio no fue tratado en su debido momento, más aún si tomamos en cuenta que el objeto de análisis por parte de este tribunal, es precisamente la resolución jerárquica impugnada, vale decir, la Resolución Ministerial N° 775/13 de 16 de diciembre de 2013, aspectos que demuestran la incongruencia con la que fue emitida la resolución objeto de impugnación, traída hasta esta sede jurisdiccional.

Consecuentemente, se evidencia que la autoridad demandada no se pronunció sobre lo que fue impugnado en el recurso jerárquico, lesionando el debido proceso, puesto que no respondió a todos los aspectos reclamados en el mismo, por lo que vulnera el derecho a la defensa y a la seguridad jurídica, así como el principio de congruencia, imposibilitando que este tribunal pueda ingresar al control de legalidad de los mencionados actos administrativos, toda vez que previamente debe sanearse el incorrecto procedimiento.

Por lo expuesto, al existir vicios de orden procesal, en aplicación de la S.C. Plurinacional N° 1439/2013, corresponde regularizar el procedimiento, debiendo la autoridad demandada emitir una nueva resolución en base a los fundamentos expuestos en la presente sentencia y determinar lo que en derecho corresponda, emitiendo un nuevo pronunciamiento que dé respuesta fundamentada a todos los puntos reclamados en el recurso jerárquico (art. 44 del Reglamento del Procedimiento de Incorporación a la carrera administrativa), por lo que este Tribunal Supremo de Justicia debe disponer la nulidad de la resolución jerárquica impugnada, ya que a través de esta se controla la regularidad de la actuación procesal y se asegura a las partes el derecho constitucional al debido proceso, así lo ha entendido la doctrina, señalada por la S.C. N° 0731/2010-R de 26 de julio, la que haciendo referencia a la nulidad de los actos procesales, citó la S.C. N° 1644/2004-R de 11 de octubre, indicando que: "...la nulidad consiste en la ineficacia de los actos procesales que se han realizado con violación de los requisitos, formas o procedimientos que la ley procesal ha previsto para la validez de los mismos; a través de la nulidad se controla la regularidad de la actuación procesal y se asegura a las partes el derecho constitucional al debido proceso. Por regla general la nulidad procesal retrotrae el proceso al momento anterior al que se genera el vicio de procedimiento, es decir, la inobservancia de los requisitos formas o procedimientos previsto por la ley procesal, a esa regla se impone la excepción para los casos en los que al sustanciarse un incidente o trámite ajeno al asunto principal se produzca el vicio, o cuando una actuación procesal posterior no dependa del acto viciado, casos en los que el Juez puede disponer la anulación de algún acto procesal específico; empero, para ello el auto que declare la nulidad de obrados debe señalar con precisión la o las actuaciones que deben renovarse, de no especificarse se aplica la regla general de retrotraer el proceso al momento anterior al que se originó el vicio".

Finalmente, resulta pertinente la aclaración que al tratarse de una resolución anulatoria de obrados por vicios de procedimiento, no corresponde emitir mayores consideraciones de fondo.

V.4.- Conclusiones.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, siendo evidente que el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social al emitir la Resolución Ministerial N° 755/13 de 16 de diciembre, vulneró el principio de congruencia, así como el derecho a la defensa y al debido proceso, este tribunal dispone la nulidad de la resolución impugnada, a efectos que la autoridad demandada emita una nueva resolución en el marco de los fundamentos expuestos en la presente Sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, **ANULA** la R.M. N° 775/13 de 16 de diciembre, emitida por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, y dispone que dicha autoridad, pronuncie una nueva resolución que guarde el principio de congruencia, conforme al razonamiento de la presente resolución.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 6 de junio de 2017.

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



442

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 176 a 191, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0086/2014 de 20 de enero, cursante de fs. 163 a 173; el memorial de contestación de fs. 240 a 243; la intervención del tercero interesado, Máximo Rojas Huanca, por escrito de fs. 195 a 197 vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda

Que Venia Milenka Muñoz Gamarra, en su condición de Administradora de la Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud al Memorandum de Designación N° de cite 1148/2012 de 05 de julio (fs. 161), se apersonó por memorial de fs. 176 a 191, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2 de la L. N° 3092 de 7 de julio de

2005, la línea jurisprudencial expresada en la S.C. N° 0090/2006-R de 17 de noviembre y 327 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0086/2014 de 20 de enero.

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

El Comando de Control Operativo Aduanero C.O.A., el 5 de marzo de 2013, en su control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados, en la Localidad de Suticollo del Departamento de Cochabamba, intervino el ómnibus, marca Scania, color amarillo, con placa de control 1118-AFI, conducido por Martín Quispe, con licencia de conducir N° 2489325 Cat. "C", de la empresa de transporte "Cosmos", evidenciando en el interior de los buzones la existencia de 2 bultos grandes y 1 caja de tenis de procedencia extranjera, intervención en la que Máximo Rojas Huanca, con C.I. 3432874 LP., propietario de dicha mercancía, no presentó ningún documento que acredite su legal internación al país, presumiendo el ilícito de contrabando y procediendo al comiso preventivo del mismo, emitiendo el Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C-198/13 de 19 de marzo de 2013, caso denominado "Cajas 45".

Posteriormente, se emitió la R.A. AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013 de 4 de junio, que declaró probado en parte el Contrabando Contravencional, atribuido a Máximo Rojas Huanca, respecto a la mercancía decomisada mediante Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C- 0189/2013, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Entrega e Inventario de la mercancía decomisada, respecto a los ítems Nos. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18 y 19, indicando que la Supervisoría de Procesamiento por Contrabando Contravencional, proceda a la disposición de la mercancía de acuerdo a la normativa aduanera y ordenando la devolución de la mercancía detallada en los ítems 1, 2, 14 y 16.

Notificada que fue la descrita resolución administrativa, Máximo Rojas Huanca, interpuso recurso de alzada, mismo que fue resuelto mediante Resolución ARIT-CBA/RA 0498/2013 de 25 de octubre, que confirmó la R.A. AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013; determinación que produjo la interposición del recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante Resolución AGIT - RJ 0086/2014 de 20 de enero, que revocó parcialmente la de alzada, dejando sin efecto el comiso definitivo del ítem 17 (12 pares), en favor del recurrente; y mantuvo firme y subsistente el comiso de la mercancía descrita en los ítems Nos. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17 (48 pares), 18 y 19 del Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C-198/13.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó, que de la compulsión documental para los ítems Nos. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 13, 15, 17, 18 y 19, se tomaron en cuenta la descripción comercial, código o modelo, marca, origen y cantidad, datos registrados en el acta de entrega e Inventario de mercancía decomisada, según aforo físico, del Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C0189/2013 de 19 de marzo, caso denominado "CAJAS 45", contrastándolos con los datos registrados en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) Nos. 2013 231 C-159, 2012 422 C-1313, 2011 422 C-17671, 2013 231 C-1136, 2013 231 C-1715, 2012 201 C-35541, 2011 201 C-35266, 2013 231 C-2091, 2013 231 C-2264, 2013 231 C-2666, que fueron presentadas como descargo, dando como resultado que las mismas no amparan los referidos ítems, porque los datos documentales no guardan correspondencia con los de la mercancía decomisada, respecto a código o modelos y origen del producto, describiéndolos en la columna de resultado de la compulsión.

Indicó que si bien para la compulsión del ítem 17, descrito en el cuadro del numeral 3 del apartado V. Conclusiones del Informe Técnico N° AN-CBCCI-V-0334/2013 y también detallado en el Considerando V de la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013 de 4 de junio, se tomó en cuenta sólo la DUI 2012 201 C-35541, debiendo considerarse también la DUI 2013 231 C-1715; sin embargo, considerando para la compulsión esta última DUI, también se evidencia que ninguna de las dos DUI's (2012 201 C-35541 y 2013 231 C-1715), amparan la mercancía decomisada, descrita en el ítem 17, porque difieren en cuanto a código o modelo, como se explica en el referido ítem, señalando el cuadro descrito en el inc. a) del num. 2 del apartado II. Análisis Documental, del precitado informe técnico.

Finalmente, aclaró que toda declaración única de importación (DUI), debe ser competente, correcta y exacta, de acuerdo a lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870 "Reglamento a la Ley General de Aduanas" (RLGA) modificada por el parág. II de la Disposición Adicional Única del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010 y el parág. II del art. 2 del D.S. N° 784 de 2 de febrero de 2011, y que la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-010/08 de 3 de septiembre de 2008, establece que independientemente del canal asignado para el despacho de importación, el declarante debe requerir del importador documentación complementaria o aclaratoria, para identificar la mercancía y de existir discrepancias en las mismas respecto a las mercancías, tener la posibilidad de realizar el examen previo, previsto en el art. 100 del RLGA, a fin de verificar la información y sobre datos reales, elaborar la DUI, concluyendo que esta normativa descrita, fue incumplida por el sujeto pasivo.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó revocar lo indebidamente resuelto en la Resolución AGIT-RJ 0086/2014 de 20 de enero, y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013 de 4 de junio, emitida por la Administración Aduana Interior Cochabamba.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda, con memorial presentado el 26 de julio de 2014 de fs. 240 a 243, señalando:

Respecto a la comisión de contravención aduanera de contrabando, de la compulsión de antecedentes administrativos, se observó que al momento del operativo (Acta de Comiso N° 00597), no fue presentada ninguna documentación; seguidamente Máximo Rojas Huanca, el 22 de marzo de 2013, solicitó la devolución de la mercancía nacional, adjuntando la Factura N° 000216, certificado de Verónica Huanca Villacauti, fotocopia del NIT N° 17404029 y fotografías.

Señaló que el 27 de marzo de 2013, el sujeto pasivo fue notificado con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0189/2013, mismo que presentó documentación en fotocopia legalizada consistente en las DUI's C-2666, C-2264, C-2091, C-35266, C-35541, C-1715, C-1136, C-17671, C-1313 y C-159, así como las facturas originales N° 000017, 001129 y 00967, emitiendo la Administración Aduanera, el Informe Técnico AN-CBBCI-V-0334/2013, en el que concluyó que la documentación presentada, ampara los ítems 1, 2, 14 y 16; sin embargo, respecto a los Ítems Nos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 15, 17, 18 y 19, descritos en el acta de entrega, no se encontraron amparados, al no existir coincidencia en cuanto al código de modelo y origen, así como respecto a los Ítems Nos 11 y 12, señala que no se identificó la leyenda "hecho en Bolivia".

Refirió que Máximo Rojas Huanca, solicitó a la autoridad regional de impugnación tributaria, audiencia de inspección ocular, manifestando que por efecto de logística y ahorro en el flete de transporte, la mercancía fue sacada de su caja original, donde se identificaban los modelos, mismas que fueron embolsadas, cuyas cajas recién fueron presentadas en audiencia, conseguidas de los mayoristas, porque incluso algunas fueron desechadas. Cajas que según afirma la AGIT, no constituyen ni hacen parte de la prueba, toda vez que estas no fueron encontradas en el momento del operativo, junto a la mercancía y al no tenerse la certeza que pertenezcan a la mercancía decomisada, no fueron oportunas, no habiéndolas valorado de conformidad con el art. 81 de la L. N° 2492, resaltando que en previsión del art. 98 de la misma norma tributaria, se presentó pruebas de descargo, las que fueron consideradas y evaluadas, conforme al cuadro expuesto en la resolución jerárquica, indicando que las características físicas de la mercancía, descritas en el ítem 17 (12 pares), coinciden con lo declarado en la DUI C-1715, en cuanto al producto, marca, código de modelo y origen, amparando su legal importación a territorio aduanero nacional, en el marco de lo dispuesto en el art. 90 de la L. N° 1990.

Finalizó, indicando que como instancia jerárquica, revocó parcialmente la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI-0430/2013, emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, dejando sin efecto el comiso definitivo del ítem 17 (12 pares), en favor de Máximo Rojas Huanca; y mantuvo firme y subsistente el comiso de la mercancía descrita en los Ítems Nos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17 (48 pares), 18 y 19 del Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0189.

II.1.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0086/2014 de 20 de enero.

III.- Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 193, se ordenó se ponga en conocimiento la demanda a Máximo Rojas Huanca, en su calidad de tercero interesado, mismo que por memorial cursante de fs. 195 a 197 vta., se apersonó señalando lo siguiente:

Que al momento del operativo por parte del COA, no fue escuchado en sus explicaciones, que presentó facturas y fotocopias de pólizas o DUI's, con las cuales acreditaba la mercadería comprada en el país, detallando las cantidades, marcas, tallas y otros, así como el código de la misma; sin embargo, procedieron al comiso preventivo, intervención abusiva y arbitraria, en la que la administración aduanera, no valoró sus pruebas de descargo conforme establece el art. 81 de la L. N° 2492, apartándose de los principios constitucionales y leyes tributarias.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

El Comando de Control Operativo (COA), el 5 de marzo de 2013, en la localidad de Sutico del Departamento de Cochabamba, interceptó un ómnibus, marca Scania, color amarillo, con placa de control 1118-AFI, de la Empresa de Transporte "Trans Cosmos", conducido por su chofer, en el que se evidenció la existencia de 2 bultos grandes y 1 caja de tenis de procedencia extranjera, momento en el que Máximo Rojas Huanca, alegando ser propietario de dicha mercancía, no presentó ningún documento que demuestre su legal internación a Bolivia, levantándose Acta de Comiso N° 000597 (fs. 9 del expediente), y presumiéndose el ilícito de contrabando, procedieron al comiso y traslado a Depósitos de ALBO S.A., para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente.

Posteriormente, la administración aduanera, pronunció el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0189/2013 de 19 de marzo, caso denominado "Cajas 45" (fs. 19 a 20 del anexo 1), por el que después de realizar la descripción de los hechos acontecidos, determinó los tributos omitidos en 927.94 UFV's, calificando la conducta como Contravención Aduanera de Contrabando, prevista en el art. 181-b) y g) de la L. N° 2492, por el que se otorgó el plazo de 3 días al sujeto pasivo, para la presentación de sus descargos.

Es así que Máximo Rojas Huanca, mediante memorial (fs. 64 a 65 del expediente) presentó descargos y solicitó la devolución de la mercadería comisada, consistente en 26 docenas de zapatos, manifestando que para economizar el traslado de las mismas, mediante transporte, las cajas originales que contenían estos zapatos fueron quitadas y puestas en bolsas de nylon. Aclarando que los modelos de los mismos están en las cajas, llevando en la lengüeta solo la marca, para finalmente señalar que la referida mercancía adquirió de distintas casas comerciales, adjuntando sus facturas originales de compra y fotocopias legalizadas de las DUI, entre otros.

A causa de la presentación de estos descargos, la AT Aduanera, emitió los Informes AN-CBBCI-SPCC-T 312/2013 de 26 de abril (fs. 72 a 73 del expediente) y AN-CBBCI-V- 0334/2013 de 3 de mayo (fs. 83 a 119 del expediente), indicando en el primero que se realizó nuevamente el inventario de la mercadería, extractando los códigos de cada uno de los ítems decomisados a fin de completar las características de la mercancía y concluyendo en el segundo que los Ítems Nos 1, 2, 14 y 16 se encuentran amparados por la documentación presentada, mientras que los Ítems Nos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18 y 19, no se encuentran amparados, recomendando emitir la correspondiente resolución.

Se pronunció la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013 de 4 de junio (fs. 1 a 18 del anexo 1), que resolvió declarar probada en parte el contrabando contravencional atribuido a Máximo Rojas Huanca, respecto a la mercadería comisada, disponiendo el comiso definitivo de la mercadería consignada en el Acta de Entrega e Inventario de la Mercancía Decomisada, respecto a los Ítems Nos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18 y 19, y disponiendo la devolución de la mercadería de los ítems 1, 2, 14 y 16; acto administrativo que fue recurrido en alzada, por parte del sujeto pasivo, mismo que fue resuelto mediante Resolución ARIT-CBA/RA 0498/2013 de 25 de octubre (fs. 130 a 139 del anexo 1), que confirmó la precitada Resolución Administrativa; dando lugar a que el sujeto pasivo interponga recurso jerárquico, siendo resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0086/2014 de 20 de enero (fs. 173 a 183 del anexo 1), que revocó parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto el comiso definitivo del ítem 17 (12 pares), en favor del sujeto pasivo y; manteniendo firme y subsistente el comiso de la mercancía referida a los Ítems Nos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18 y 19.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C. y habiéndose evidenciado que la entidad demandante no respondió el traslado dispuesto para la presentación de la réplica dentro del término establecido por ley, tal como se observa del decreto de fs. 251 y, estando concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia.

V. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de controversia radica en determinar si el ítem 17 (12 pares), mercadería comisada y descrita en el acta de inventario de mercancías decomisadas, se encuentra amparado por los documentos de descargo presentados por el sujeto pasivo Máximo Rojas Huanca, en instancia administrativa, mismos que fueron objeto de estudio y análisis en la resolución de recurso jerárquico, hoy impugnada en esta instancia jurisdiccional, la cual según afirma la parte demandante, iría en contra de los intereses y objetivos de la administración aduanera, al considerar que dicho ítem, sí se encuentra respaldado por estos documentos.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

VI.1.- Análisis y fundamentación.

Corresponde señalar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, conforme establece el art. 71 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), que permite a los ciudadanos hacer efectivas dichas garantías frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Bajo este enfoque, el art. 76 de la L. N° 2492, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la AT.

Por otra parte, el art. 217-a) de esa disposición legal, determina que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente. La precitada norma legal en la parte final señala que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En ese orden, el art. 90 de la L. N° 1990, dispone que las mercancías se consideraran nacionalizadas en territorio aduanero, cuando cumplan con el pago de los tributos aduaneros exigibles para su importación.

A su vez, el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), modificado por el art. 2-II D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011 señala: "...Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta...".

En la especie, de la revisión de los antecedentes se evidencia que notificado Máximo Rojas Huanca con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0189/2013, se apersonó y presentó prueba documental consistente en facturas originales de compra, tales como la N° 000017 de 4 de marzo de 2013; N° 001129 y N° 00967, estas últimas del 5 de este mismo mes y año, así como fotocopias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) Nos. 2013/231/C-2666; 2013/231/C-2264; 2013/231/C-2091; 2011/201/C-35266; 2012/201/C-35541; 2013/231/C-1715; 2013/231/C-1136; 2011/422/C-17671; 2012/422/C-1313 y 2013/231/C-159, entre otros documentos más (fs. 64 a 65 del expediente); documentación que fue verificada y analizada, previa compulsión física-documental, mediante Informe Técnico AN-CBBCI-SPCC-T 312/2013 e Informe N° AN-CBBCI-V-0334/2013, los cuales indicaron que de la verificación documental, se evidenció que no se introdujo los códigos de serie de parte de la mercancía, debido al espacio limitado en caracteres que proporciona el Sistema SCC y que los Ítems Nos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 18 y 19, no están amparados por diferencias en el modelo y origen, situación que permitió recomendar la emisión de la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013.

En ese sentido, si bien la Administración Aduanera procedió a la compulsión correspondiente de la documentación, evidenciando que las declaraciones únicas de importación, no coinciden con los ítems detallados en el acta de inventario de mercancía decomisada, concluyendo que esta no se encontraba amparada; al respecto, en el presente caso, con relación al ítem 17 (12 pares), dicho cotejo lo realizó en función a la DUI 2012/201/C-35541 de 5 de diciembre de 2012 (fs. 47 del anexo 1), determinando que el producto comisado hace referencia a zapatillas para niño Mod. ML638A-1, ML638A-2, ML638A-3, ML6681F-1, ML6681F-2, ML6681F-3 y ML6723F..., concluyendo que al haber sido verificado, difiere en cuanto al modelo, no encontrándose amparado.

Sin embargo, de lo precedentemente glosado y del análisis correspondiente de los antecedentes del proceso, se puede advertir, que la entidad demandante, no compulsó correctamente la DUI C-1715 de 7 de febrero de 2013 (fs. 49 del anexo 1), la cual sí ampara el ítem 17 (12 pares), puesto que las particularidades físicas de la mercadería detalladas en el referido ítem, coinciden con la declaración efectuada en esta DUI, en cuanto a producto, marca, código de modelo y origen, aspecto que incluso la parte demandante reconoce en el memorial de demanda contenciosa administrativa, al manifestar lo siguiente: “debemos indicar que si bien para la compulsa del ítem 17 descrito en el cuadro del numeral 3 del apartado V. Conclusiones del Informe Técnico N° AN-CBBCI-V-0334/2013 y también descrito en el Considerando V de la R. A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0430/2013 de 04/06/2013 se tomó en cuenta sólo la DUI 2012 201 C 35541, debió considerarse también la DUI 2013 231 C 1715. Sin embargo tomando en cuenta para la compulsa esta última DUI, también se evidencia que ninguna de las dos DUI's (2012 201 C 35541 y 2013 231 C 1715) AMPARAN la mercadería decomisada, descrita en el ítem 17, porque difieren respecto a código o modelo, como se explica en el ítem 17 del cuadro descrito en el inciso a) del num.2 del apartado II. Análisis documental, del presente Informe (sic...)”.

Coligiéndose, que dicho documento (DUI C - 1715), ampara la legal importación de la mercadería consignada en el ítem 17 (12 pares), constatándose que la DUI, señala como Descripción Comercial: Zapatillas Sintéticas para Niños y como descripción arancelaria: calzado de deporte, así también consignan las cantidades de 350.00 Embalaje: CT Caja de Cartón, de procedencia China, en consecuencia este documento presentado cuenta con todo el valor legal, habiéndose dado cumplimiento a lo establecido en los arts. 101 del RLGA y 90 de la LGA, por lo que estos aspectos, no fueron correctamente valorados por la Administración Aduanera y por la autoridad de alzada, por lo que Máximo Rojas Huanca, cumplió con lo señalado en los arts. 76, 81 y 217 de la L. N° 2492, desvirtuando el ilícito de Contrabando Contravencional, previsto en el art. 181-b) y g) de la citada ley, sobre el ítem 17, siendo correcto el criterio de la AGIT, toda vez que consideró que la prueba de descargo respecto a este ítem, respalda la mercadería o mercancía.

VI.2.- Conclusiones.

En consecuencia, por lo expuesto, la AGIT, aplicó correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsa respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda, quedando establecido que la actuación jurídico administrativa de la autoridad demanda, está enmarcada dentro de la normativa, consiguientemente, atañe desestimar las pretensiones contenidas en la presente acción, en virtud de los hechos expuestos, correspondiendo declarar improbadamente la demandada y mantener la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Administradora de la Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la AGIT, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0086/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 27 de septiembre de 2017.

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



443

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 36 vta., en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0071/2014 emitida el 20 de enero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 86 a 84 vta., réplica de fs. 122 a 125 vta.; dúplica de fs. 129 a 130, apersonamiento y contestación de Macro Fidalga Limitada en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que el 29 de agosto de 2011, el contribuyente presentó nueve declaraciones juradas por el Impuesto a las Transacciones correspondiente a los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, con valor 0 y, que el 30 de julio de 2012, la AT, notificó mediante cédula al contribuyente con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) 1404/2012 al 1406/2012; 1408/2012 al 1413/2012, otorgándole el plazo de tres días para el pago correspondiente, habiendo cancelado el 27 de noviembre de 2012, las multas por incumplimiento de deberes formales, generadas por incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa, situación verificable de fs. 196 a 212 de antecedentes administrativos.

Señaló que posteriormente, la AT notificó los Autos Iniciales de Sumario Contravencional 25-03520-12 a 25-03522-12 y 25-03524-12 a 25-03529-12, en los que se establece claramente que al haberse evidenciado que el contribuyente realizó el pago total de la deuda tributaria auto determinada después de haber sido notificado con los PIET, adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista en los arts. 165 del C.T.B. y 42 del D.S. N° 27310, con la reducción del 50%.

Presentados los descargos correspondientes, fueron emitidos los Autos de Conclusión 25-03998-12, 25-03987-1225-038612, 25-03991-12, 25-03994-12, 25-03990-12 y 25-03989-12, en los que se consideró que a pesar de haberse pagado el tributo omitido actualizado y los intereses antes de la notificación con el PIET, no se había cancelado la multa por incumplimiento de deberes formales generada por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa, que fue pagado posteriormente.

Finalmente, el 31 de diciembre de 2012, fueron dictadas las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0982-12 a 18-0984-12 y 18-0986-12 a 18-0991-12, con las que se sancionó al contribuyente Macro Fidalga Ltda., que planteó recurso de alzada, instancia que confirmó los actos administrativos de la AT, presentándose recurso jerárquico, cuya resolución de manera contradictoria, anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta los autos iniciales de sumario contravencional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo el punto IV.4. Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada específicamente el acápite IV.4.3 (Puntos XIV a XVIII), apuntó los arts. 94-II, 108-6) del C.T.B., 4 del D.S. N° 27874, 27 del D.S. N° 27310, 13-I-a) de la RND 10-0037-07 y señaló que el procedimiento cumplido por la AT y la normativa que la AGIT desconoce y vulnera en la resolución jerárquica, muestra que el contribuyente presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA, auto determinando un saldo a favor del Fisco y en dos oportunidades presentó rectificatorias, lo que le generó la multa por incumplimiento a deberes formales, componente ineludible que forma parte de la deuda tributaria, quedando claro que el contribuyente es sujeto a incumplimiento de deberes formales por las rectificatorias realizadas según la normativa señalada.

Efectuando el detalle de las declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente que incrementaron el saldo a favor del Fisco, señaló que de conformidad con lo establecido en el art. 27-I del D.S. N° 27310, los impuestos determinados y no declarados en término dieron origen a la multa de aplicación directa por incumplimiento de los deberes formales establecidos en el art. 162-II del C.T.B. y el subnum. 2.2 del Anexo de la R.N.D. N° 10-00037-07, en la suma de 400 UFV por cada declaración jurada rectificatoria, la cual en virtud a lo dispuesto en los arts. 47 del C.T.B. y 8 del D.S. N 27310, forma parte de la deuda tributaria.

Señaló que la resolución jerárquica afirmó que se vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, debido a que no estableció de forma correcta la base de cálculo de la sanción de los AISC, puesto que se tomó como base el total del tributo declarado cuando correspondía considerar el tributo declarado no pagado, situación que consideró que conlleva los siguientes dos aspectos:

No se estableció de forma correcta la base del cálculo de la sanción de los autos iniciales, argumento sobre el que señaló que la AGIT basó todo su argumento en una forzada interpretación del art. 108-6) del C.T.B. y en contraposición a lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma disposición legal.

Añadió que el art. 47 del C.T.B., señala y refiere la composición de la deuda tributaria, detallando que incluye la multa, en este caso por la declaración rectificatoria presentada por el contribuyente. En ese mismo sentido, el art. 165 señala de forma puntual, que la sanción por la omisión de pago es una multa del 100% del monto calculado de la deuda tributaria, quedando claro que lo alegado por la AGIT, cae por su propio peso.

Apuntó que por otra parte, el art. 68-6) del C.T.B., reconoce el derecho del contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación mediante el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, normativa que fue cumplida porque el contribuyente tuvo conocimiento desde la notificación con los autos iniciales de sumario.

Se ocasionó indefensión al contribuyente. Fundamento que carece de veracidad porque no es posible argumentar la indefensión del contribuyente si la contravención exigida por la entidad recaudadora surge de la conducta contraventora de omisión de pago por parte del contribuyente emergente de las auto declaraciones juradas rectificatorias que presentó, por lo que surge la interrogante de cómo es posible aquello si la sanción emergió del análisis, revisión y verificación de las mismas declaraciones juradas.

Tampoco es posible pretender y sustentar la anulación dispuesta por la AGIT con un análisis completamente superficial del art. 108-6), si los arts. 47 y 165 del C.T.B., establecen de manera clara la base de cálculo de la sanción, normativa que no se tomó en cuenta y menos fue valorada a momento de emitir la resolución jerárquica.

Con referencia a la anulabilidad de los autos iniciales de sumario contravencional como las resoluciones sancionatorias.

Citando el art. 36 de la L. Pdto. Adm., apuntó que los autos iniciales de sumario contravencional consignan los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113. Los actos alcanzaron su fin y fueron debidamente notificados, no existiendo nulidad específica establecida en una norma expresa. No se ha dejado en indefensión al administrado, puesto que el contribuyente desde un inicio del proceso sancionador hasta su

conclusión, conoció el desarrollo del procedimiento, en tal sentido, presentó documentación de descargo y conoció que la contravención surgió del pago posterior del total de la deuda tributaria, adecuando su conducta a la omisión de pago establecida en el art. 165 del C.T.B.

I.3. Petitorio.

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

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 21 de octubre de 2014, que cursa de fs. 138 a 144 vta., señalando que no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, cabe remarcar y precisar que evidenció que el sujeto pasivo presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos febrero-abril; junio a octubre y diciembre/2008, las que rectificó en diferentes ocasiones incrementando sus ventas y servicios facturados y el impuesto determinado; rectificaciones que incrementaron el saldo a favor del Fisco dando lugar a la imposición de una sanción en forma directa por incumplimiento a deberes formales cuyo importe forma parte de la deuda tributaria de acuerdo a lo previsto en los arts. 47 del C.T.B., 8 y 27-I del D.S. N° 27310 y 131- a) y 24-1) de la R.N.D. 10-0037-07, normativa que establece que la deuda tributaria se conforma por el tributo omitido e intereses y que las sanciones por incumplimiento de deberes formales, que son de aplicación directa, forman parte de la deuda tributaria al día siguiente de cometida la contravención.

Agregó que el sujeto pasivo el mismo día de la notificación de los PIET, con algunas horas de antelación, habría efectuado el pago del impuesto declarado en las indicadas declaraciones juradas; empero no pagó las multas directas por incumplimiento de deberes formales que se habrían generado por la rectificación del incremento del saldo a favor del fisco; hecho que determina que no pagó la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de los PIET por lo que no puede beneficiarse con el arrepentimiento eficaz y de esta forma extinguir la sanción por el ilícito tributario (omisión de pago) conforme establece el art. 157 del C.T.B., siendo correcto el inicio de los procesos sancionadores para la imposición de la sanción por omisión de pago, con base en el tributo omitido declarado en las referidas declaraciones juradas.

Aclaró que el art. 108-I-6) del C.T.B., dispone que la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo que determine deuda tributaria no pagada o pagada parcialmente se constituye en título de ejecución tributaria, debiendo ser notificado a efectos de su ejecución tributaria por el total declarado no pagado o por el saldo de lo declarado que no fue pagado; de lo que se infiere que el "saldo deudor" es la parte del monto declarado por el sujeto pasivo no pagado y no así a la multa por incumplimiento a deberes formales que emerge en este caso, de las rectificaciones que incrementan el saldo a favor del fisco que forman parte de la deuda tributaria y no del impuesto declarado; por lo que mal entiende el sujeto pasivo que los PIET debieron ser emitidos por el monto de las multas por incumplimiento a deberes formales que no fue pagado conjuntamente con el tributo omitido y actualizaciones; lo que desvirtúa que el monto de la multa pueda ser base del cálculo de la sanción por omisión de pago y que sobre la misma se apique la reducción de sanciones. Estos fundamentos demuestran la total incongruencia de la demandante, siendo que la AGIT, valoró e interpretó correctamente los antecedentes como la normativa aplicable al caso.

Los argumentos señalados y la normativa, ayudan a una mejor comprensión del caso y lo resuelto por la AGIT, siendo que la resolución de alzada en uno de sus cuadros expone y reconoce que existe un error en los montos consignados en los PIET con relación al monto determinado y consiguiente sanción por omisión de pago, empero, establece que no existe violación alguna cuando dicho hecho daba lugar a que se anule obrados cuando la AT consignó en los PIET un monto diferente al saldo definitivo a favor del Fisco expuesto en las últimas declaraciones juradas rectificatorias; sin embargo, el monto consignado en el PIET no es el consignado en los autos iniciales de sumario contravencional, por lo que no incide en la validez del proceso sancionador; además, se advierte que el proceso de ejecución tributaria iniciado con los PIET fue concluido en reconocimiento de los pagos efectuados del sujeto pasivo sin que se le hubiese causado ningún perjuicio, tal como se verifica en la emisión de los respectivos autos de conclusión.

Continuó señalando, que la administración tributaria, el 30 de noviembre de 2012, inició los procesos sancionadores con la notificación de los autos iniciales de Sumario Contravencional (AISC) 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527-12; 25-03528-12 y 25-03529-12, todos de 7 de noviembre de 2012, por Omisión de Pago por el IVA de los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008. En cuanto a la base de cálculo para la sanción, de acuerdo con el art. 23-2) de la RND 10-0037-07 que dispone que la sanción debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, correspondía que en los AISC se consigne el "saldo definitivo a favor del fisco" declarado en las últimas Declaraciones Rectificadoras de Bs. 17.540; Bs. 15.462; Bs. 18.153; Bs. 20.814; Bs. 15.995; Bs. 14.397; Bs.14.653; Bs. 12.085 y Bs. 38.421, al ser el tributo declarado pero no pagado en su totalidad hasta antes del PIET; sin embargo, se evidencia que los Autos Iniciales de Sumario Contravencional citados consignan como "total del tributo declarado" las sumas de Bs. 70.714; Bs.199.429; Bs.53.186; Bs. 93.366; Bs. 79.104; Bs. 90.127; Bs. 155.149; Bs. 51.374 y Bs. 352.735, respectivamente, sin considerar los pagos parciales del tributo declarado.

Lo expuesto, demuestra claramente que la AT vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa debido a que no estableció de forma correcta la base de cálculo de la sanción en los autos iniciales de sumario contravencional, puesto que toma como base para el cálculo de la sanción el total del tributo declarado cuando correspondía considere el tributo declarado no pagado, desconociendo los pagos efectuados por el sujeto pasivo; en consecuencia, de conformidad con el art. 36-II de la L. Pdto. Adm. (LPA), correspondió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta los AISC 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527 -12; 25-03528-12 y 25-03529-12, todos de 7 de noviembre de 2012, inclusive, a fin de que la AT emita nuevos autos iniciales de sumario contravencional en los que establezca la base de cálculo de la sanción en consideración al saldo deudor del tributo omitido en aplicación del art. 23-2) de la R.N.D. N° 10-0037-07.

Agregó que no es posible que la entidad demandante, ingrese en su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia, tal como ha señalado el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio de 2013.

También señaló que los argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, debiendo tomarse en cuenta que la demanda contencioso administrativa es independiente en su argumentación, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa, más aún cuando la resolución jerárquica es clara en sus fundamentos. Citó como precedente la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

En atención a lo ampliamente citado, se advierte que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos y cada uno de sus fundamentos.

II.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

En autos, la AT demandante controvierte la decisión de la AGIT de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir hasta los autos iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527-12; 25-03528-12 y 25-03529-12 de 7 de noviembre de 2012, inclusive, ordenando la emisión de similares actos administrativos en los que se establezca la base de cálculo de la sanción considerando el saldo deudor del tributo omitido.

Al respecto consideró que los autos iniciales de sumario contravencional consignan los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113. Los actos alcanzaron su fin y fueron debidamente notificados por lo que no existe nulidad específica establecida en una norma expresa.

Señaló que tampoco es evidente que no se hubiera establecido correctamente la base de cálculo de la sanción en los Autos Iniciales de Sumario Contravencional (AISC) y que se efectuó una forzada interpretación del art. 108-6) del C.T.B. en contraposición a lo establecido por los arts. 47 y 165 de la misma disposición legal y que no es evidente, la vulneración del derecho del contribuyente al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación mediante el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, porque el art. 68-6) del C.T.B., fue cumplido porque el contribuyente tuvo conocimiento desde la notificación con los autos iniciales de sumario.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, la revisión de los antecedentes administrativos, evidencia lo siguiente:

Que el sujeto pasivo, presentó declaraciones juradas correspondientes al IVA de los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre 2008, las cuales rectificó en diferentes ocasiones declarando montos facturados que fueron incrementados en cada ocasión, empero no declaró saldo a favor del fisco, Así se tiene que en las Declaraciones Juradas Rectificadoras con números de orden 7934488473; 7934488476, 7934488480, 7934488486, 7934488489, 7934488491, 7934488493, 7934488495 y 7934488500 presentadas el 29 de agosto de 2011, en la Casilla (Cod.996) establece el saldo definitivo a favor del fisco en las sumas de Bs. 17.540; Bs. 15.462; Bs. 18.153; Bs. 20.814; Bs. 15.995; Bs. 14.397; Bs. 14.653; Bs. 12.085 y Bs. 38.421, respectivamente, no obstante, se observa que en la casilla (Cód. 576) correspondiente al impuesto a pagar en efectivo, se registra el importe "0" (cero).

Con ese antecedente, el 30 de julio de 2012 la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal del contribuyente Macro Fidalga Ltda., cinco proveídos de inicio de ejecución tributaria, todos de 24 de julio de 2012, iniciando la ejecución tributaria de las indicadas declaraciones juradas con importe determinado y no pagado.

Posteriormente, el 6 de diciembre de 2012, la administración tributaria notificó a Macro Fidalga Ltda. con nueve autos iniciales de sumario contravencional emitidos el 7 de noviembre de 2012, mediante los que instruye el inicio del sumario contravencional por la comisión de la contravención de omisión de pago prevista en el art. 165 del C.T.B., sancionada con una multa del 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

Siendo objeto de la controversia, en los autos iniciales de Sumario Contravencional (AISC) 25-03520-12; 25-03521-12; 25-03522-12; 25-03524-12; 25-03525-12; 25-03526-12; 25-03527-12; 25-03528-12 y 25-03529-12, correspondientes los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, respectivamente, se consignó como saldo definitivo a favor del fisco las sumas de Bs. 70.714, Bs. 199.429, Bs. 53.186, Bs. 93.366, Bs. 79.104; Bs. 90.127, Bs. 155.149, Bs. 51.374 y Bs. 352.735.

El 20 de diciembre de 2012, Macro Fidalga Limitada presentó descargos escritos, manifestando que el 30 de julio de 2012 canceló el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses; es decir, antes de la notificación con el proveído de ejecución tributaria, motivo por el cual solicitó la aplicación del beneficio de arrepentimiento eficaz previsto por el art. 157 del C.T.B.

Como emergencia del indicado pago se emitieron los Autos de Conclusión Nos. 25-03998-12, 25-03987-12, 25-0386-12, 25-03991-12, 25-03994-12, 25-03990-12 y 25-03989-12, declarando extinguida la deuda tributaria (tributo omitido actualizado, más los accesorios de ley).

El 26 de diciembre de 2012, se expidieron nueve resoluciones sancionatorias, que señalan que si bien el 30 de julio de 2012, se canceló el tributo omitido actualizado horas antes de la notificación con los PIETS, no fueron canceladas las multas generadas por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa haciendo inaplicable el arrepentimiento eficaz, por lo que se impuso al contribuyente una multa del 100% del tributo omitido y dispuso la aplicación de la reducción del 80%.

Planteado el recurso de alzada de fs. 232 a 241 vta. de la carpeta 1, fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0775/2013 de 28 de octubre, con el que la ARIT de Santa Cruz, confirmó las resoluciones sancionatorias.

Interpuesto el recurso jerárquico que cursa de fs. 419 a 429 vta., de la carpeta 2, fue conocido y resuelto por la AGIT que, con la resolución impugnada en el presente proceso determinó anular obrados hasta los autos iniciales de sumario contravencional inclusive, dando origen al presente proceso en cuyo trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Civ.. Presentadas la réplica y la dúplica, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia.

Consta también, el apersonamiento de Meger Schamisseddine Somoza representante legal del contribuyente Macro Fidalga Limitada, quien como tercero interesado en el proceso, respondió en los términos del memorial que cursa de fs. 115 a 117 vta., propugnando la resolución jerárquica y solicitando se declare improbadada la demanda.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la AT demandante al controvertir la decisión de la AGIT de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta los autos iniciales de sumario contravencional inclusive y ordenar se establezca la base de cálculo de la sanción considerando el saldo deudor del tributo omitido, señala que los AISC, incluyen los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113, alcanzaron su fin por lo que no existe nulidad específica establecida en una norma expresa.

Sobre el particular, resulta necesario considerar que el art. 94-I del C.T.B., establece que la determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo o tercero responsable es un acto de declaración a la AT, entidad que conforme al parág. II de la norma en análisis, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa cuando se compruebe la inexistencia de pago o su pago parcial.

En cuanto a las declaraciones rectificatorias, el art. 27 del D.S. N° 27310 establece que cuando se presente una rectificatoria a Favor del Fisco, la diferencia del impuesto determinado no declarado en término originará una multa por incumplimiento a los deberes formales y si la rectificatoria fue presentada después de cualquier actuación del Servicio de Impuestos Nacionales, se pagará además, la sanción pecuniaria correspondiente al ilícito tributario conforme a lo establecido en la citada ley. Por expresa previsión del art. 13-I-c) de la RND 10-0037-07, establece que si la deuda tributaria (tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento a deberes formales cuando corresponda) se cancela una vez que se notifique al sujeto pasivo o tercero responsable con el inicio del procedimiento de determinación (cualquier otra notificación o requerimiento de la AT, del procedimiento sancionador o el Proveído que dé inicio a la ejecución tributaria (declaraciones juradas con inexistencia de pago o pagadas parcialmente) y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, la sanción alcanzará al veinte por ciento (20%) del tributo omitido expresado en UFV, como ha ocurrido en el caso de autos.

Establecido lo anterior, en el caso planteado, se tiene que evidentemente el contribuyente canceló la deuda tributaria sin incluir la multa por omisión de pago tipificada por el art. 160-3) del Cód. Trib., sancionada con multa equivalente al 100% del monto calculado para la deuda tributaria conforme señala el art. 165 de la misma norma tributaria, motivando la emisión de los nueve autos de inicio de sumario contravencional (uno por cada periodo observado), en los cuales la autoridad demandada, observó que en cuanto a la base de cálculo para la sanción, correspondía que en los AISC se consigne el "saldo definitivo a favor del fisco" consignado en las últimas declaraciones rectificatoria de Bs. 17.540; Bs. 15.462, Bs. 18.153, Bs. 20.814, Bs. 15.995, Bs. 14.397, Bs. 14.653, Bs. 12.085 y Bs. 38.421, al ser el tributo declarado pero no pagado en su totalidad hasta antes del PIET y no Bs. 70.714; Bs. 199.429, Bs. 53.186, Bs. 93.366; Bs. 79.104, Bs. 90.127; Bs. 155.149, Bs. 51.374 y Bs. 352.735 sin considerar los pagos parciales del tributo declarado.

En consecuencia, resulta evidente que existió error en la suma que fue tomada como base para el cálculo de la multa por incumplimiento de deberes formales. Al respecto, el art. 168-I del C.T.B. precisa que siempre que la conducta no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la AT, mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, consecuentemente, se concluye que lo relevante en el auto de inicio de sumario contravencional es el acto u omisión atribuido, en el marco de la previsión contenida en los arts. 158 a 165 del C.T.B. y no el monto sobre el cual se debe calcular la multa que se imponga, en el caso la correspondiente a la contravención tributaria denominada omisión de pago, consistente en no pagar o pagar de menos la deuda tributaria.

Se concluye entonces, que la nulidad de obrados con reposición hasta los autos iniciales de sumario contravencional inclusive dispuesta no fue correcta, no está expresamente prevista en la ley y tampoco fue convincentemente fundamentada por la autoridad demandada, quien por una parte afirmó en su resolución jerárquica que evidentemente correspondía procesar por vía del sumario contravencional la conducta omisiva del contribuyente y por otra, determinó una nulidad inexistente cuando más bien, correspondía rectificar el monto de la deuda tributaria sobre el que debía imponerse la sanción en cada uno de los periodos fiscales objeto de procedimiento sancionatorio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda deducida por la AT y, en su mérito, se revoca la resolución de recurso jerárquico 0071/2014, emitida el 20 de enero por la autoridad general de impugnación tributaria y se mantiene firme y subsistente la resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0775/2013 de 28 de octubre de 2013, ordenándose la modificación de las sumas de las deudas tributarias correspondientes a los periodos febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2008, a efectos de la correcta liquidación de la multa por omisión de pago.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



444

**Cooperativa de Servicios Eléctricos Atocha Ltda.
c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso Administrativo.
Distrito: Potosí**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 140 a 156, impugnando la R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, cursante de fs. 9 a 21, el memorial de contestación de fs. 216 a 227, la réplica de fs. 237 a 244, la dúplica de fs. 256 a 259, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Pedro Antonio Díaz Romero Pardo, en representación de la Cooperativa de Servicios Eléctricos ATOCHA Limitada (COSEAL), en virtud al Testimonio de Poder Notarial N° 78/2014 de 16 de abril (fs. 2 a 3 del expediente), se apersonó por memorial de fs. 140 a 156, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 79 de la L. N° 439 de 19 de noviembre de 2013 (Código Procesal Civil) que deroga el art. 127 y modifica el art. 779 ambos del Cód. Pdto. Civ. 70 de la L. N° 2341 (L. Pdto. Adm.) y 94 del D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, interpone demanda contenciosa administrativa contra la R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, pronunciada por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, solicitando se anule la misma, así como las resoluciones AE N° 455/2013 de 15 de agosto y AE N° 240/2013 de 29 de abril.

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

La autoridad de fiscalización y control social de electricidad (AE), mediante licitación pública adjudicó los servicios de la consultora ABS Consulting Group S.R.L., para realizar los Estudios Tarifarios de COSEAL, suscribiéndose el contrato de servicios de 20 de julio de 2012 dicha consultora mediante nota ABS 114/2012, remitió el informe preliminar de estudio tarifario de la institución, realizándose observaciones al mismo por parte de la autoridad de electricidad, a objeto que sean consideradas en el informe final.

Mediante nota ABS 140/2012, dicha Consultora, entregó el Informe Final del Modelo Tarifario de la Cooperativa, en el que se incluyó las complementaciones y rectificaciones, solicitadas por la Autoridad de Electricidad, para que posteriormente, el 17 de enero de 2013 en sus oficinas de la Regional Oruro, efectuarse la presentación de los resultados preliminares del Modelo Tarifario de COSEAL para el periodo 2012 a 2016, acordándose que la Cooperativa haría conocer sus comentarios y observaciones al citado modelo presentado.

Es así que la Cooperativa mediante nota con registro N° 1251 de 4 de febrero de 2013, señaló que el Directorio analizó los resultados del estudio tarifario, presentado el 17 de enero de 2013, manifestando que se encontraba de acuerdo con el modelo tarifario para el periodo 2012–2016; luego de la revisión y evaluación de este estudio, realizada por la dirección de precios, tarifas e inversiones de la autoridad de electricidad, se notificó a COSEAL con la Resolución AE N° 240/2013 de 29 de abril, que aprobó el Programa de inversiones, costos de suministro, cargos de conexión y reconexión y su fórmula de indexación, para su aplicación a partir de la facturación del mes de abril de 2013, cargos por depósitos de garantía a partir de la facturación de dicho mes y año, estructura tarifaria y su fórmula de indexación correspondiente al periodo 2013 – 2016.

Acto Administrativo que fue objeto de recurso de revocatoria, resolviéndose el mismo, mediante Resolución AE N° 455/2013 de 15 de agosto, determinando lo siguiente: Primera.- Revocó parcialmente la Resolución AE N° 240/2013 de 29 de abril, disponiendo la modificación de la Disposición Resolutiva Sexta de la misma, reconociendo un valor de Bs. 297.000,00, en la gestión 2011, correspondiente al activo camión Hino Dutro Grúa; Segunda.- aprobó conforme a la disposición precedente, la nueva estructura tarifaria y su respectiva Formula de Indexación para la Cooperativa de Servicio Eléctricos Atocha Ltda. (COSEAL), correspondiente al periodo 2013–2016, para su aplicación en la facturación del mes de agosto de 2013; Tercera.- Dejó firmes y subsistentes las demás disposiciones de la Resolución AE N° 240/2013 de 29 de abril, en todo y en cuanto no sean modificadas por la resolución y; Cuarta.- Dispuso la publicación de la resolución, conforme al inc. i) del art. 12 de la L. N° 1604 de 21 de diciembre de 2013.

Ante el mencionado fallo, COSEAL interpuso recurso jerárquico, al percatarse que aún existían cuestiones que no fueron debidamente consideradas ni valoradas por la autoridad de fiscalización, persistiendo con la vulneración de sus derechos e intereses legítimos como Cooperativa. Recurso que fue resuelto mediante R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, que rechazó el recurso interpuesto, confirmando en

todas sus partes las Resoluciones AE N° 455/2013 de 15 de agosto y AE N° 240/2013 de 29 de abril, la cual, según afirma la Cooperativa demandante, obró en contra de sus derechos a la defensa, al debido proceso y la seguridad jurídica, calificando dicho acto administrativo como ilegal al no haberse pronunciado de manera fundada en sus cuestiones planteadas y argumentos expuestos en su recurso jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denunció la lesión de sus garantías y derechos constitucionales, así como de normativas incumplidas, manifestando que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, mediante R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, rechazó el recurso jerárquico interpuesto, bajo la misma prerrogativa argumentada por la Autoridad de Electricidad, al señalar que el camión grúa, tiene un costo excesivo y que el monto reconocido a COSEAL de Bs. 297.000,00 deviene de la facultad privativa y discrecional otorgada por la normativa vigente, sin considerar los argumentos expuestos por el entonces recurrente, contraviniendo el ordenamiento jurídico vigente y dejándolo en estado de indefensión.

Señaló que la inversión ejecutada de Bs. 594.000,00 para la compra del camión Hino Dutro Grúa, activo tangible afectado a la operación de la actividad de distribución y destinado a la prestación del servicio público de distribución de electricidad en el sistema Atocha, ingresó a formar parte del patrimonio de COSEAL, encontrándose constitucionalmente reconocida y protegida, debiendo darse a este activo la valoración y reconocimiento justo, para su inclusión como inversión realizada, conforme a las previsiones de la normativa legal vigente, respetando el debido proceso y resguardando el derecho a la defensa del administrado, lo cual no aconteció, vulnerando sus derechos y garantías.

Refirió en previsión de los arts. 52, 55, 115, 119, 308, 310, 311, 335 y 410 de la C.P.E. que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, derechos que tanto la Autoridad de Electricidad como el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, negaron a COSEAL, bajo el argumento de que el precio del camión grúa es excesivo y no deviene de un proceso competitivo, resaltando que son evidentes los vicios de anulabilidad existentes en la citada resolución, al carecer totalmente del requisito de formación y validez del acto administrativo, como es la fundamentación y motivación, contraviniendo el principio de sometimiento pleno a la ley, al no analizar, ni expresar técnica, económica, financiera ni legalmente la razón que dio lugar al arbitrario e injusto reconocimiento de la mitad del valor del activo y de la inversión efectivamente ejecutada, omisión que también vulneró la garantía constitucional de la iniciativa empresarial y la seguridad jurídica, consagradas en el art. 311 de la C.P.E., por parte del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, en su resolución jerárquica.

Advertió un grave perjuicio a los derechos subjetivos e intereses legítimos de COSEAL, debido a que sin fundamentación técnica, económica, financiera, ni legal estableció de manera determinante el reconocimiento de un valor inferior al costo real del activo, bajo el argumento de que su cooperativa no presentó documentos económicos financieros que respalden la compra y que la inversión efectuada por COOPELECT, sirvió de parámetro para reconocer la mitad de la inversión del camión grúa, reconocimiento parcial que afectó a la base de sus activos fijos al reducir el patrimonio, lo que generó un efecto negativo y adverso, teniendo como resultado la reducción en su estructura tarifaria.

Indicó que el camión Hino Dutro Grúa, constituye un bien, un instrumento y un equipo de trabajo imprescindible y necesario para la operación y mantenimiento del Sistema Eléctrico, realizando en la gestión 2011 la inversión correspondiente a Bs. 594.000,00 para la compra de dicho camión con recursos propios, tal como lo demostró con su documentación consistente en: Factura N° 000039 emitida el 5 de septiembre de 2011, a nombre de COSEAL por el referido monto económico, por concepto de compra de dicho camión, por el que probó que este vehículo fue adquirido en una operación civil comercial; Informe de 17 de septiembre de 2011, emitido por el Secretario de Hacienda de su Cooperativa, referente a las actividades de cotización y compra del referido camión, realizadas en las ciudades de Oruro y La Paz, por el que demostró la efectivización de la operación de compra-venta; Comprobante de Pago N° 004389 de 26 de octubre de 2011, suscrito por el presidente del Consejo de Administración y el Tesorero de COSEAL, por Bs. 619.589,10, por concepto de pago, según factura e informe adjunto, por el que acreditó la realización del pago por la compra del vehículo; memorándum de 26 de octubre de 2011, a través del cual el Presidente del Consejo de Administración y Tesorero de la Cooperativa solicitaron al Gerente General de COSEAL, cancelar por concepto de pago de la compra del vehículo; Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2010 y al 31 del mismo mes de la gestión 2011, con el que demostró el incremento en Bs. 681.225,35 de la cuenta vehículos; Libro Mayor de la Cuenta Vehículos de la gestión 2011 en el que se describió la compra del mismo, contemplando el ingreso del motorizado a la cuenta de la Cooperativa; Comprobante Contable de Egreso de 26 de octubre de 2011, el cual reflejó la compra de dicho camión y la transacción contable; Acta de Reunión de Directorio de 16 de agosto de 2011, que estableció la necesidad de compra del camión, debido las deficiencias advertidas en las instalaciones eléctricas y las fuertes tormentas de los últimos años que voltearon postes, en especial en las líneas de Talamayu y Chorolque, así como en beneficio de los consumidores finales y usuarios, el cual fue solicitado por nota de 6 de junio de 2013, debido a los desastres sufridos por factores climatológicos. documentos con los cuales acreditó la compra del referido camión, realizada en virtud a la necesidad presentada en el Sistema Eléctrico, operado por COSEAL, invirtiendo dicho monto cuestionado, el cual pide ser reconocido, como inversión.

Manifestó que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, apoyando su argumentación en doctrina respecto a la resolución jerárquica impugnada, estableció que la Autoridad de Electricidad al momento de fijar los precios de las tarifas, en observancia a los costos de suministro e inversión efectuada por la empresa regulada, pudo aplicar criterios de eficiencia como elemento discrecional, ligado a los factores técnicos, económicos, legales, etc.; sin embargo, la entidad reguladora aplicó la facultad discrecional sin considerar estos factores, que debieron sustentar y estar ligados a tal determinación, limitándose al señalar que COSEAL, no demostró que la compra del camión grúa fue la opción más racional y eficiente económicamente, sin fundamentar por qué reconoció sólo la mitad del costo real del activo y cuál fue el criterio de eficiencia que respaldó su posición, inobservancias que constituyen vicios de anulabilidad en la resolución impugnada, al carecer del requisito formal de la fundamentación y motivación de este acto administrativo, citando jurisprudencia como la S.C. N° 0227/2007 de 3 de abril y la S.C.P. N° 0584/2013 de 21 de mayo.

Arguyó que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, expresó que en ausencia de documentación, el regulador determinó el valor del camión grúa y verificó que su costo sea racional y prudente, al realizar cotizaciones en Toyota y Hansa y, por otro lado considerando la documentación de descargo detallada precedentemente, determinó el precio total en Bs. 594.000,00, evidenciando una argumentación confusa y contradictoria, ya que por un lado realizó cotizaciones para determinar el valor del camión y por el otro reconoce el monto total del camión. Asimismo refiere que al momento de analizar la comparación de costos, únicamente se tomó en cuenta las cotizaciones de Toyosa y Hansa, para concluir en lo refrendado en la Resolución AE N° 455/2013, en sentido que el camión grúa tiene un costo excesivo, realizando el regulador una comparación sobre el proceso de compra y la racionalidad de inversión en un caso similar, referente a la adquisición de un camión grúa efectuada por COOPELECT (Cooperativa con características similares a COSEAL), este que adquirió su camión en un proceso de compra competitivo y que tuvo documentación financiera y técnica en norma que respaldó su compra, situación que no ocurrió con COSEAL; afirmación que no comparte la Cooperativa, al evidenciar que el camión grúa de COOPELECT es de segunda mano de la gestión 2009, mientras que el camión de COSEAL es cero kilómetros y del año 2011, resultando incoherente esta comparación, al no existir razonabilidad técnica ni financiera en la comparación de estos dos camiones.

Finalmente enfatizó que el hecho de concluir que el costo del Camión Grúa es excesivo, no viene de un proceso competitivo y apoyar su decisión en el proceso de adquisición del motorizado por parte de COOPELECT, no pueden ser atendidas, como la razón concreta del acto administrativo, ni agotar su fundamentación y motivación, elementos esenciales de un acto administrativo que vulneró los arts. 16 inc. h), 28 y 30 de la L. N° 2341, y 8.I del Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial – SIRESE (RLPA - SIRESE), aprobado mediante D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003, que exigen tales requisitos y vicia el acto emitido, obligando a la Administración Pública a motivar sus decisiones.

Concluyó arguyendo que el monto reconocido a COSEAL de Bs. 297.000,00, no deviene de la facultad discrecional otorgada por los arts. 12, 51 de la Ley de Electricidad N° 1604 de 21 de diciembre de 1994 y 46 del reglamento de precios y tarifas (RPT), aprobado mediante D.S. N° 26094 de 2 de marzo de 2001, toda vez que dicha facultad, no se encuentra sometida a los requisitos de formación y validez del acto administrativo, como es la fundamentación y motivación.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó se declare probada la demanda y anular la R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, así como las Resoluciones AE N° 455/2013 de 15 de agosto y AE N° 240/2013 de 29 de abril, emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad.

II.- De la contestación a la demanda.

Juan José Hernando Sosa Soruco, Ministro de Hidrocarburos y Energía, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 16 de junio de 2014, cursante de fs. 216 a 227, señalando que:

En relación a la motivación del acto administrativo impugnado, conforme establecen los arts. 16, 28 inc. e) y 30 inc. a) de la L. N° 2341, 8.I del R.L. Pdto. Adm., aprobado por el D.S. N° 27172 y 28.I del D.S. N° 27113, aplicable en vía supletoria al sistema de regulación sectorial por prescripción de su disposición adicional segunda, se pronunció sobre todos los agravios planteados en su momento por la recurrente, ya que el derecho de una decisión fundada comprende la consideración expresa de todas y cada una de las cuestiones propuestas y de los principales argumentos, en aplicación del principio de congruencia, puesto que la administración no está obligada a seguir a la parte en todas sus argumentaciones, sino en las que considere conducentes a la solución del caso.

Señaló que previa la emisión de la Resolución N° 455/2013, a fin de valorar y reconocer la inversión efectuada por la empresa distribuidora en la compra del camión grúa, el regulador, solicitó información y documentos referentes al proceso de compra de este motorizado, con el fin de formar convicción sobre la racionalidad y prudencia de la inversión en cuanto a costos y características, documentación que no fue presentada al regulador, dificultando una adecuada valoración de dichos costos e inversiones que la empresa concesionaria solicitó sean reconocidas como racionales y prudentes. Falta de documentación que permitió al regulador, realizar cotizaciones en TOYOSA Y HANSA, evidenciando que el camión grúa de COSEAL Ltda. (Bs. 594.000,00), fue más caro que los camiones cotizados en estas empresas (Toyosa Bs. 535.502,40 y Hansa Bs. 522.000,00), concluyéndose en la R.A. N° 455/2013, que el precio del camión grúa es excesivo y no deviene de un proceso competitivo.

Refirió, si bien COSEAL, presentó descargos, consistentes en Factura N° 000039 de 5 de septiembre de 2011, Contrato de Compra Venta N° 010798 de 2 de septiembre y Carnet de Propiedad de Vehículo RUAT, donde se constató la adquisición del referido camión por el valor de Bs. 594.000,00; no obstante, esta documentación no demostró que el costo del mismo, sea racional y prudente, sino excesivo en su costo, aspecto que no fue desvirtuada por la empresa recurrente.

Indicó con relación a la supuesta comparación de costos, alegada por la empresa demandante, que del análisis de la R.A. 455/2013, se advirtió que el regulador realizó una comparación sobre el proceso de compra y racionalidad de la inversión en un caso similar, referente a la adquisición de un camión grúa efectuada por COOPELECT, estableciendo que esta empresa adquirió dicho vehículo en un proceso de compra competitivo, teniendo documentación financiera y técnica, en norma que respalda su compra, a diferencia de COSEAL, que no presentó documentación técnica y económica, que respalde su proceso de compra, que demuestre que su inversión fue racional y prudente.

Manifestó que el monto reconocido a COSEAL Ltda. de Bs. 297.000,00 deviene de la facultad privativa y discrecional otorgada por los arts. 12 inc i) y 51 num.1), inc. a) de la Ley de Electricidad N° 1604, concordante con el art. 46 del D.S. N° 26094 de 2 de marzo de 2001, que aprueba el reglamento de precios y tarifas, criterio legal en el que la autoridad de electricidad determinó que el costo de dicho camión, es excesivo, que la recurrente no demostró la racionalidad y eficiencia de la inversión en cuanto a costos, y que la inversión efectuada por COPELECT, sirvió como parámetro de costo racional, factores que determinaron que el regulador establezca el costo a ser reconocido a

COSEAL, no encontrando falta de motivación ni fundamentación en la resolución impugnada, ni violación al debido proceso, al derecho a la defensa, seguridad jurídica y al principio de sometimiento pleno a la ley.

Respecto a la supuesta ausencia de fundamento técnico, económico, financiero y legal, para el reconocimiento del Camión Hino Dutro Grúa, arguyó que sobre la base del análisis de los argumentos y la documentación presentada por COSEAL, el regulador a través de la R.A. 455/2013, modificó la Disposición Sexta de la R.A. 240/2013, reconociendo un valor de Bs. 297.000,00, en la gestión 2011, correspondiente a este activo, demostrando que no es cierto lo afirmado por la empresa demandante, respecto a que el regulador y el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, no evaluaron adecuadamente la documentación que respalda la adquisición del motorizado, ya que si no fuera así, la autoridad de electricidad no hubiera revocado la resolución recurrida.

Agregó que es tarea del ente regulador realizar el control y seguimiento de las inversiones realizadas, sean estas eléctricas o no, siendo que dicha adquisición vulneró el principio de eficiencia, pues en la evaluación de las inversiones se constató que dicho bien no fue adquirido dentro de un proceso de licitación, de compra transparente, competitivo y eficiente, estableciendo que esta ineficacia económica por la compra de un activo más costoso, repercutió en las tarifas de los usuarios de la Cooperativa y no en el patrimonio de esta, transfiriéndose este costo al usuario, a través del incremento desmedido de la tarifa por el servicio de electricidad, demostrando que la autoridad de electricidad, expuso los criterios técnicos, económicos y financieros que determinaron la ineficacia económica de la cuestionada adquisición y el rechazo al reconocimiento del monto total requerido.

II.3.- Petitorio.

Solicitó que en mérito a los fundamentos expuestos, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Cooperativa de Servicios Eléctricos Atocha, contra la R.M. R.J. N° 0006/2014 de 17 de enero, emitida por Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad (AE), a través de licitación pública adjudicó los servicios de la Consultora ABS Consulting Group S.R.L. (ABS), para realizar los Estudios Tarifarios a la Cooperativa de Electricidad Tte. Bullaín Ltda.; Cooperativa de Servicios Eléctricos 15 de noviembre Ltda. y Cooperativa de Servicios Eléctricos Atocha Ltda. (COSEAL), firmándose el respectivo contrato AE C – 097/2012 de 20 de julio. Seguidamente la empresa Consultora mediante nota ABS 114/2012, remitió el informe preliminar de estudio tarifario de dicha Cooperativa, realizándose observaciones al mismo por parte de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad, con el propósito de que sean consideradas en el informe final.

Es así que la empresa Consultora ABS, entregó el Informe Final del modelo tarifario de la Cooperativa de Servicios Eléctricos Atocha Ltda., en el que incluyó las complementaciones y rectificaciones solicitadas por la Autoridad de Electricidad, para posteriormente, el 17 de enero de 2013 en las oficinas de la Regional Oruro de esta Autoridad, efectuarse la presentación de los resultados preliminares del modelo tarifario de COSEAL para el periodo 2012 a 2016, acordándose en la reunión de todos los participantes que la mencionada Cooperativa haría conocer sus comentarios y observaciones al citado modelo presentado.

De esta manera la Cooperativa mediante nota con registro N° 1251 de 4 de febrero de 2013, señaló que el directorio analizó los resultados del estudio tarifario, presentado el 17 de enero de 2013, señalando que se encontraba de acuerdo con el modelo tarifario para el periodo 2012–2016; luego de la revisión y evaluación de este estudio, realizada por la dirección de precios, tarifas e inversiones de la autoridad de electricidad, se notificó a COSEAL con la Resolución AE N° 240/2013 de 29 de abril (fs. 43 a 64 del expediente), que aprobó el Programa de Inversiones para el periodo 2012–2016 de COSEAL; instruyó a esta Cooperativa la presentación de la información correspondiente en la forma y los plazos definidos por la Autoridad de Electricidad, para el control y seguimiento de las inversiones comprometidas y aprobadas, mediante el acto administrativo, así como la presentación de la boleta de garantía de cumplimiento de la inversión comprometida por el valor equivalente al 5% del total de la inversión aprobada en esta resolución; se aprobó los Costos de Suministro del periodo 2013–2016; aprobó los cargos de conexión y reconexión y su fórmula de indexación para esta cooperativa, con el fin de aplicar a partir de la facturación del mes de abril de 2013; aprobó los cargos por depósitos de garantía a partir de la facturación del citado mes y año; aprobó la estructura tarifaria y su fórmula de indexación correspondiente al periodo 2013 - 2016, aplicable a partir de la facturación del mes de abril de 2013.

Acto Administrativo que fue objeto de recurso de revocatoria, resolviéndose el mismo, mediante Resolución AE N° 455/2013 de 15 de agosto (fs. 581 a 599 del anexo 1), que revocó parcialmente la Resolución AE N° 240/2013 de 29 de abril, disponiendo la modificación de la Disposición Resolutiva Sexta de la misma, reconociendo un valor de Bs. 297.000,00, en la gestión 2011, correspondiente al activo Camión Hino Dutro Grúa; aprobó conforme a la disposición precedente, la nueva Estructura Tarifaria y su respectiva Fórmula de Indexación para la Cooperativa de Servicio Eléctricos Atocha Ltda. (COSEAL), correspondiente al periodo 2013 - 2016, para su aplicación en la facturación del mes de agosto de 2013 y; dejó firmes y subsistentes las demás disposiciones de la Resolución AE N° 240/2013 de 29 de abril, en todo y en cuanto no sean modificadas por la presente resolución.

Notificada que fue la Resolución de Revocatoria, COSEAL interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero (fs. 162 a 174 del anexo 1), que rechazó el recurso interpuesto, confirmando en todas sus partes las Resoluciones AE N° 455/2013 de 15 de agosto y AE N° 240/2013 de 29 de abril, resolución que es impugnada en esta instancia jurisdiccional, por la Cooperativa demandante.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del CPC y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación en establecer si es evidente la falta de fundamentación técnica, económica, financiera y legal de la R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, traducida en la ausencia del requisito de validez como es la fundamentación y motivación, elementos con los que no contaría dicha resolución, ya que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, no dio una valoración justa a la inversión de Bs. 594.000.00, por la compra del camión Hino Dutro Grúa, puesto que según la Cooperativa demandante, el regulador reconoció sólo la mitad de la inversión en Bs. 297.000,00, criterio que fue confirmado por la autoridad demandada, vulnerándosele supuestamente sus derechos a la defensa, al debido proceso, a la seguridad jurídica y el principio de sometimiento pleno a la ley.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

Para resolver la presente controversia, es necesario tomar en cuenta lo establecido en el art. 28 incs. b) y e) de la L. N° 2341, el cual se refiere a los elementos esenciales del acto administrativo, entre ellos la causa, que debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; así como al fundamento, indicando que el acto administrativo debe ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que indujeron a emitir el acto, consignando además, los recaudos indicados en el referido inciso b) de presente artículo; de la misma forma el art. 30 inc. a) de la misma Ley señala que: "Los actos administrativos serán motivados con referencia a hechos y fundamentos de derecho cuando: a) Resuelvan recursos administrativos".

Asimismo, el art. 31 del Reglamento a la L. N° 2341 de Pdto. Adm., aprobado mediante D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, respecto a la motivación dispone que: "Serán motivados los actos señalados en el art. 30 de la L. Pdto. Adm. y además los que: Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos. Resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados. Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales. La motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto; individualizará la norma aplicada, y valorará las pruebas determinantes para la decisión. La remisión a propuestas, dictámenes, antecedentes o resoluciones previas, no reemplazará a la motivación exigida en este artículo".

De igual manera, el art. 8.I del D.S. N° 27172, determina que las resoluciones se pronunciarán en forma escrita y fundamentada en los hechos y el derecho; expresarán el lugar y fecha de su emisión; serán firmadas por la autoridad que las expide, decidirán de manera expresa y precisa las cuestiones planteadas y serán fundamentadas en cuanto a su objeto en los hechos, las pruebas y las razones de derecho que les dan sustento.

En el presente caso y tomando en cuenta la normativa citada, se debe analizar la problemática propuesta, en mérito a la revisión de la Resolución AE N° 455/2013, advirtiendo este Tribunal Supremo de Justicia del contenido de la misma, que se encuentra estructurada de la siguiente forma: vistos, considerandos: antecedentes, fundamentación legal, argumentos presentados por COSEAL, análisis, conclusión y parte resolutive; evidenciándose una relación ordenada de los hechos, la identificación de la normativa que sustenta su decisión final y la argumentación fáctica y legal que contiene la mencionada estructura de la Resolución cuestionada por la Cooperativa demandante, impugnada en el proceso administrativo, así como la observación de la parte resolutive, que resulta suficiente, clara y concisa, explicando cuál es el tratamiento y análisis que se debe realizar para la adquisición de un activo, velando para que los procedimientos internos de adquisición de estos bienes cumplan con lo establecido en sus estatutos y normas contables y administrativas, puesto que dichos activos adquiridos, que no son de propiedad de la Cooperativa sino de sus usuarios, son obtenidos a precios razonables, competitivos y eficientes, los mismos que sean reconocidos en la tarifa y no sean excesivos, resaltando que el costo de un activo, producto de un proceso no competitivo y que tiene deficiencias en su proceso de compra, no puede ser transferido al usuario a través de las tarifas, porque se estaría obligando a este a pagar por las ineficiencias administrativas, criterios que son expuestos en el considerando de análisis.

Por lo que se ha podido evidenciar que la R.M. R.J. N° 006/2014, acto administrativo que es objeto de impugnación y análisis dentro la presente demanda, fue también debidamente estructurada y pronunciada conforme a las pretensiones denunciadas por la Cooperativa de Servicios Eléctricos ATOCHA Ltda., respecto a la Resolución AE N° 455/2013, considerando adecuadamente en su fundamento y motivo de juicio, las pruebas pertinentes y oportunas, como son: la Factura N° 000039 de 5 de septiembre de 2011, Contrato de Compra Venta N° 010798 de 2 de septiembre y Carnet de Propiedad de Vehículo RUAT, que determinaron que el costo del cuestionado Camión Grúa, no es racional ni prudente, realizando además la descripción necesaria de cada una de las actuaciones administrativas, así como los actos desarrollados por la Cooperativa impetrante.

En ese sentido, si bien las pruebas ofrecidas por la parte demandante en el proceso administrativo y alegadas en la presente demanda contenciosa administrativa, denotan la adquisición legal del referido camión; empero, la Cooperativa accionante, no ha podido demostrar con documentación técnica y decisiva que el gasto realizado para la adquisición del activo, fue la más apropiada y eficiente, razón por la que la Autoridad de Electricidad, realizó las respectivas cotizaciones en Toyota y Hansa, concluyendo que el camión grúa adquirido por COSEAL denota un elevado costo con relación a los camiones cotizados en las referidas empresas, razonamiento que comparte este Tribunal, puesto que el regulador efectuó la compulsa dentro de un caso similar con la Cooperativa de Servicios Eléctricos Tupiza Ltda. (COOPELECT), a efectos del proceso de compra y la eficiente racionalidad de la inversión en cuanto a costos, por lo que no es cierto lo manifestado por la impetrante, al señalar que sus argumentos expuestos en instancia administrativa no fueron considerados.

Consiguientemente, se puede colegir, que si bien el deber de fundamentación de ninguna manera implica una argumentación innecesaria que exceda en repeticiones o cuestiones irrelevantes al caso, sino que al contrario, desarrolle con claridad y precisión, las razones que motivaron al juzgador a asumir una determinada resolución, con la justificación legal que la respalda, así lo ha entendido la jurisprudencia

del Tribunal Constitucional Plurinacional, al establecer en la SCP 1469/2013 22 de agosto, lo siguiente: "La garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió. (...) cabe señalar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo, pudiendo ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiéndose expresar las convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas...".

Jurisprudencia y normativa que nos permite deducir, que no se observa la vulneración de los arts. 28, 29 y 30 de la L. N° 2341; 31 del D.S. N° 27113; y, 8.I del D.S. N° 27172, por parte de la Autoridad de Electricidad y por ende de la autoridad demandada; consecuentemente, no corresponde la aplicabilidad de las SS.CC Nos. 0227/2007 de 3 de abril y 0584/2013 de 21 de mayo, citadas por la Cooperativa demandante, en razón a que no se demostró la racionalidad y prudencia de la inversión efectuada de Bs. 594.000,00, siendo correcta la aplicación de los arts. 12 inc. i) y 51 num.1), inc. a) de la Ley de Electricidad N° 1604 concordante con el art. 46 del D.S. N° 26094 de 2 de marzo de 2001, por los argumentos legales precedentemente expuestos, por lo que lo invocado por la Cooperativa ATOCHA Ltda., no tiene asidero legal para que este tribunal acoja su pretensión, en ese sentido, no es evidente la falta de fundamentación técnica, económica, financiera y legal en las cuestionadas resoluciones, existiendo por el contrario, debida motivación y fundamentación en sus argumentos técnico - legales, no advirtiéndose la vulneración de sus derechos al debido proceso, a la defensa, a la seguridad jurídica y el principio de sometimiento pleno a la ley, ya que la instancia jerárquica respondió a las peticiones formuladas conforme a los hechos y al derecho.

V.4.-Conclusiones.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde y siendo evidente que el Ministro de Hidrocarburos y Energía, al emitir la R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, sino al contrario realizó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica y jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la Cooperativa demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la citada resolución impugnada, corresponde fallar en ese sentido.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Cooperativa de Servicios Eléctricos ATOCHA Ltda., representada por Pedro Antonio Díaz Romero Pardo y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la R.M. R.J. N° 006/2014 de 17 de enero, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 06 de junio de 2017.

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



445

Gerencia Distrital La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Cochabamba.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contencioso-Administrativa de fs. 10 a 12 ratificada a fs. 28 a 30 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico 0091/2014 de 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 51 a 58, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 79 a 80 vta. y 84 a 85, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda

La Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa, señalando que el SIN generó Vista de Cargo N° 2031815779 de 9 de noviembre de 2012, estableciendo una obligación tributaria presunta por el importe de 2.498 UFV equivalente a Bs 4.472; intimando al contribuyente Carlos Feraude Velásquez a la presentación de la declaración jurada; que posteriormente no presentó descargos dentro del plazo otorgado, por lo que se emitió la Resolución Determinativa CITE SIN/GDLPZ/PAAJ/R.D. N° 00496/2013 de 6 de junio, confirmándose la deuda tributaria en el monto antes señalado.

Indica que dicha Resolución fue objeto de impugnación ante la ARIT y mediante resolución de recurso de alzada fue revocada totalmente, contra la cual interpuso recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0091/2014 de 4 de noviembre, confirmando la revocatoria dispuesta en la alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que de acuerdo a los antecedentes administrativos la AT actuó correctamente conforme a ley, pero la AGIT emitió una resolución errada estableciendo los siguientes agravios:

I.2.1. Inobservancia a la aplicación supletoria; al respecto manifiesta que existe la posibilidad de recurrir a otras disposiciones legales conforme lo establecido en el art. 5-II de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (CTB), y que al respecto la AGIT en la resolución impugnada señaló: "Con relación a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al estado referida por la AT, la que se encontraría establecida en el art. 324 de la C.P.E., corresponde poner de manifiesto que esta instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional".

Con esa base, refiere que existe un vacío jurídico, que motiva recurrir a las disposiciones contenidas en la norma sustantiva civil, transcribiendo para el efecto el art. 1492-I del Cód. Civ. por lo tanto afirma que la AT no realizó actos de inacción, respalda su petición citando el art. 1502 del CC modificado por el art. 39 de la L. N° 004, respecto a la imprescriptibilidad de las deudas al Estado. Concluye en este punto manifestando, que la obligación tributaria se encuentra firme y exigible, por cuanto se notificó con la vista de cargo el 9 de noviembre de 2012, de manera personal y en el 22 de julio de 2013, con la resolución determinativa, actos que demuestran que la AT siempre procuró el cumplimiento de la obligación, por lo que solicita corregir la inadecuada valoración efectuada por la AGIT.

I.2.2. Interpretación del art. 151 de la L. N° 2492 CTB; al respecto acusa que la AGIT, sólo se limitó a señalar lo siguiente y para ello transcribió el punto v de la resolución impugnada, manifestando que se omitió establecer un criterio y fundamentación sobre el art. 152 del CTB (transcripción de la cita legal); concluye manifestando, que se reconoció que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico al Estado, no se puede discriminar que para delitos, sí la obligación tributaria son daño económico y no para los otros casos comunes, por ese hecho sostiene que existió una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, que no fue valorada contrariamente omitida por la AGIT, actos que pide se corrijan.

I.2.3. No operó la prescripción como manifiesta inadecuadamente la AGIT; ratifica que no opero la prescripción del IVA correspondiente al período fiscal abril de 2005, toda vez que se valoró de manera inadecuada en la Resolución impugnada el hecho de que no existió inacción por parte de la AT, por el contrario buscó su cumplimiento y se demostró que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación, por lo tanto considera que no existe prescripción.

I.3. Petitorio.

La parte demandante solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0091/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT, en consecuencia se declara firme y subsistente la R.D. N° 00496/2013 de 6 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 31, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda, por memorial de fs. 51 a 58 el 6 de noviembre de 2014, manifestando, que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la resolución jerárquica, haciendo las siguientes aclaraciones:

II.1. Respeto a la primer punto, manifiesta que la AGIT consideró que no existe vacío legal alguno en cuanto al término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, habiéndose previsto el término de 4 años para dicho efecto conforme a lo establecido en el art. 59 del CTB, de tal manera que existiendo la normativa en la propia Ley, no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del código civil.

Por otra parte manifestó que respecto los argumentos de la demanda, el régimen de prescripción establecidos en el CTB, se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones y que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada.

Asimismo señala, que la fijación de un término de extinción de las obligaciones tiene por finalidad servir a la seguridad general del derecho y la paz jurídica, por eso existe el instituto de la prescripción. Por otro lado establece que la responsabilidad de los servidores públicos que participen en ilícitos tributarios y causen daño económico al Estado genera que estos deban resarcir el mismo.

De igual manera aclara que en materia tributaria, la obligación impositiva no prescribe de oficio, que lo que se extingue con la prescripción son las acciones o facultades de la AT por el transcurso del tiempo; por lo tanto ratifica con relación a la aplicación supletoria del código civil, que los fundamentos de la demanda no tienen asidero legal alguno.

II.2. Sobre el segundo punto; referente a la omisión de establecer un criterio y fundamentación sobre el art. 152 del CTB, señala que la instancia jerárquica manifestó que se hizo hincapié en el precepto legal señalado y que es una norma que delimita el accionar en caso de establecer una responsabilidad solidaria por daño económico al Estado, donde los servidores públicos y quienes se beneficien del mismo son responsables solidarios para su resarcimiento, es decir que el art 152 del CTB, refiere más a la responsabilidad solidaria por participaciones en ilícitos y está relacionado al tema de participación de sujetos distintos a los señalados en el art. 151 del mismo cuerpo legal, por lo que aclara que estos hechos no están referidos a temas relacionados con la prescripción de adeudos tributarios.

Por otra parte señala que el demandante pretende aplicar erróneamente la norma, desconociendo que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio y que lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo, por la negligencia de determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales, por lo que la inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria, no puede atribuírsele al sujeto pasivo como un daño económico al Estado, debido a que la ley le otorga al SIN la posibilidad para efectivizar el cobro en un determinado tiempo.

II.3. Por último, respecto a que no operó la prescripción, señala que la instancia jerárquica fue clara en su resolución, señalando que la prescripción se encuentra establecida en los arts. 59, 60 y 61 de la L. N° 2492 CTB; en ese entendido señala que el cómputo de prescripción del IVA correspondiente al periodo fiscal abril de 2005, se inició el 1 de enero de año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, es decir el 1 de enero de 2006, concluyendo el 31 de diciembre de 2009.

Por otra parte señala que respecto a la suspensión de la prescripción, no se verificaron actuaciones que hayan interrumpido la prescripción, que la AT notificó personalmente al contribuyente el 22 de julio de 2013 con la R.D. N° 00496/2013, acto que no interrumpe el curso de la prescripción, puesto que para el IVA del periodo fiscal abril 2005, la prescripción ya había ocurrido.

Asimismo señala que por el análisis realizado se evidenció que se realizó el cómputo de la prescripción, por lo que la valoración respecto de un acto que supuestamente hubiere interrumpido en término de la prescripción se aleja de la realidad.

Para sustentar todo lo manifestado estableció doctrina tributaria y Resoluciones Jerárquicas respecto a la facultad de ejecutar la deuda y su prescripción como: AGIT-RJ 0438/2013, AGIT-RJ 2282/2013, AGIT.RJ 2293/2013, AGIT-RJ 0080/2014 y AGIT-RJ 0089/2014 y respecto al cómputo de la prescripción también hace mención y una transcripción de Resoluciones Jerárquicas: Nos AGIT-RJ 0097/2010, AGIT.RJ 2167/2013, AGIT-RJ 2231/2013, AGIT.RJ 2293/2013 y AGIT-RJ 0044/2014.

Finalmente señaló que los argumentos del demandante no fueron evidentes y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0091/2014 de 20 de enero, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, careciendo la demanda contencioso administrativo de sustento jurídico-tributario.

II.1. Pettitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0091/2014 de 20 de enero, que emitió la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales

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

III.1. La Gerencia Distrital del SIN La Paz, emitió R.D. Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ N° 00496/2013 de 6 de junio, imponiendo una deuda tributaria al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, de 2.392 UFV equivalente a Bs 4.398.

III.2.- Ante ese hecho, el 8 de agosto de 2013, Carlos Feraude Velásquez, interpuso Recurso de Alzada contra la R.D. Cite SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/00496/2013 de 6 de junio, ante la ARIT La Paz, la misma que mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1085/2013 de 4 de noviembre, resolvió revocar totalmente el acto impugnado, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IVA del período fiscal abril de 2005.

III.3.- El 26 de noviembre de 2013, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1085/2013 de 4 de noviembre, ante la AGIT, la misma que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0091/2014 de 20 de enero, resolvió confirmar la resolución de alzada.

IV. De la problemática planteada

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que

reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias recursivas de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si en la determinación tributaria corresponde aplicar supletoriamente las normas del Código Civil para la determinación de la prescripción o si por el contrario única y exclusivamente la L. N° 2492 del CTB; y en consecuencia si operó la prescripción de la obligación tributaria relativa al IVA del período fiscal abril de 2005, o si existieron actos que interrumpieron el cómputo de la misma.

V. Análisis del problema jurídico planteado

Antes de ingresar a resolver la presente controversia, es imperioso efectuar una revisión a un principio universal transversal que atañe a todos los ámbitos del derecho y de nuestro ordenamiento jurídico: La seguridad jurídica; principio que el Estado Plurinacional de Bolivia acogió en el art. 178-I de su C.P.E., estableciendo que la potestad de impartir justicia emana del pueblo Boliviano, y uno de sus sustentos es la seguridad jurídica, principio que compele al órgano judicial velar por su observancia, de tal forma que la previsibilidad de sus efectos se traduzca en la protección y la confianza en el sistema jurídico, es dentro de este marco que las actuaciones materiales de los aplicadores del derecho, en especial de la administración pública, deben enmarcarse en el marco de la seguridad jurídica que se manifiesta en la existencia de un poder reglado dentro del sistema de la administración.

V.1. Para resolver la presente controversia, es necesario conceptualizar la prescripción, por lo que la institución jurídica de la "prescriptio" en el ámbito tributario constituye una modalidad de extinción de la obligación tributaria que se produce por el sólo transcurso del tiempo. Esta extinción está referida por lo general al pago de la obligación tributaria, a la fiscalización y a todos los elementos que acompaña al tributo prescrito, porque el tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran, que representa la garantía de aplicación objetiva de la ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones y trasladado al ámbito judicial, implica el derecho a la certeza y la certidumbre que tiene la persona frente a las decisiones judiciales, las que deberán ser adoptadas en el marco de la aplicación objetiva de la ley.

Asimismo la prescripción, "es una categoría general del derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace" (García Novoa Cesar, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y al decir de este autor, "su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro."

Por otra parte se debe señalar que la prescripción extintiva se constituye en aquella figura jurídica en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo o titular del derecho, durante el lapso previsto por ley.

Con relación a la prescripción tributaria, se tiene que a través de ésta figura jurídica se extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Si se interrumpe, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la administración. La prescripción aprovecha por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda; pero, interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los responsables.

Por su parte el art. 59 de la L. N° 2492 CTB, en cuanto a la prescripción señala:

I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la AT para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Por su parte el art. 60 de la misma normativa, en cuanto al cómputo señala: I. Excepto en el num. 4 del parág. I del art. anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

II. En el supuesto 4 del parág. I del art. anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

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

El art. 62 de la misma Ley, en cuanto a la suspensión, indica: "El curso de la prescripción se suspende con:

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

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

En este contexto jurídico, corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación del instituto de la prescripción sobre el tributo omitido respecto del IVA correspondiente al período fiscal abril 2005, en razón de que la prescripción es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto por ley.

En ese entendido, respecto a la normativa aplicable o la supletoriedad en el caso del instituto de la prescripción en materia tributaria, queda establecido claramente que a la existencia de normativa en la propia ley, es decir el código tributario boliviano, norma que regula la materia en estudio, no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del código civil, por lo tanto en el presente caso no es aplicable la supletoriedad del código civil y única y exclusivamente es aplicable la L. N° 2492 CTB.

Ahora bien, respecto al cómputo de la prescripción y la interrupción de la misma, en el caso de autos y de los antecedentes, se puede evidenciar que la AT notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 2031815779 el 9 de noviembre de 2012, intimándole a la presentación de la declaración jurada del IVA, período abril 2005, o documentos de descargo dentro el plazo establecido de 30 días, por lo que se evidenció que el contribuyente no presentó documentación ni descargo alguno, siendo así que el 22 de julio de 2013 la AT, notificó al contribuyente con la R.D. N° 00496/2013 de 6 de junio de 2013, determinando la obligación impositiva por la no presentación de la declaración jurada por concepto del IVA correspondiente al período fiscal abril de 2005, por un total de Bs 4.398.

Consiguientemente se evidenció claramente que si bien existieron actos administrativos, como la Vista de Cargo de 9 de noviembre de 2012 y la R.D. de 6 de junio de 2013, con las cuales el contribuyente fue notificado el 9 de noviembre de 2012 y 22 de julio de 2013 respectivamente; tomando en cuenta que el período fiscal no declarado fue abril de 2005, el cómputo de la prescripción del IVA se inició el 1 de enero del año calendario siguiente de producido el vencimiento de pago, en este caso el 1 de enero de 2006, concluyendo el 31 de diciembre de 2009, tiempo en el cual no se han verificado actos que hayan interrumpido o suspendido el plazo de la prescripción, siendo que los actos administrativos como la vista de cargo y la resolución determinativa son de data posterior a la gestión 2009, cuando ya se había operado la prescripción de la deuda tributaria, por tanto y en virtud a esos antecedentes quedó extinguida la deuda tributaria.

En ese sentido, al haberse extinguido la deuda tributaria por prescripción, no se ha causado daño económico al Estado que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas del código tributario que fueron arriba señaladas, establecen la figura de la prescripción por inactividad de la AT en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido en el art. 178 de la C.P.E.

Por todo lo manifestado, por la fundamentación efectuada y los argumentos fácticos señalados por la AT, se concluye que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT al momento de pronunciar la resolución de recurso jerárquico, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, realizando una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica.

V.2. Conclusiones.

Por todo lo establecido en cuanto a las motivaciones expuestas por las partes, se determina que de los fundamentos técnico-jurídicos de la resolución jerárquica impugnada por la parte demandante como agravios, fueron desarrollados correctamente conforme a la normativa legal aplicable y no demuestran lesión o vulneración de norma alguna; por consiguiente, es correcta la afirmación efectuada por la autoridad demandada que si operó la prescripción y del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0091/2014 de 20 de enero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativo y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0091/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



446

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contencioso-Administrativa de fs. 10 a 12 ratificada a fs. 29 a 31 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0097/2014 de 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 59 a 68, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 74 a 76 vta. y 79 a 80, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa, señalando que el SIN generó Vista de Cargo N° 2031846873 de 9 de noviembre de 2012, estableciendo una obligación tributaria presunta por el importe de 1.177 UFV equivalente a Bs 2.106, intimando al contribuyente Carlos Feraude Velásquez a la presentación de la Declaración Jurada; que posteriormente no presentó descargos dentro del plazo otorgado, por lo que se emitió la R.D. CITE SIN/GDLPZ/PAAJ/R.D. N° 00504/2013 de 6 de junio de 2013, confirmándose la deuda tributaria en el monto antes señalado.

Indica que dicha resolución fue objeto de impugnación ante la ARIT y mediante resolución de recurso de alzada fue revocada totalmente, contra la cual interpuso recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, confirmando la revocatoria dispuesta en la alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que de acuerdo a los antecedentes administrativos la AT actuó correctamente conforme a ley, pero la AGIT emitió una resolución errada estableciendo los siguientes agravios:

I.2.1. Inobservancia a la aplicación supletoria; al respecto manifiesta que existe la posibilidad de recurrir a otras disposiciones legales conforme lo establecido en el art. 5-II de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y que al respecto la AGIT en la resolución impugnada señaló; "Con relación a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al estado referida por la AT, la que se encontraría establecida en el art. 324 de la C.P.E., corresponde poner de manifiesto que esta instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional".

Con esa base, refiere que existe un vacío jurídico, que motiva recurrir a las disposiciones contenidas en la norma sustantiva civil, transcribiendo para el efecto el art. 1492-I del Cód. Civ., por lo tanto afirma que la AT no realizó actos de inacción, respalda su petición citando el art. 1502 del C.C. modificado por el art. 39 de la L. N° 004, respecto a la imprescriptibilidad de las deudas al Estado. Concluye en este punto manifestando, que la obligación tributaria se encuentra firme y exigible, por cuanto se notificó con la Vista de Cargo el 9 de noviembre de 2012, de manera personal y en el 22 de julio de 2013, con la resolución determinativa, actos que demuestran que la AT siempre procuró el cumplimiento de la obligación, por lo que solicita corregir la inadecuada valoración efectuada por la AGIT.

I.2.2. Interpretación del art. 151 de la L. N° 2492 CTB; al respecto acusa que la AGIT, sólo se limitó a señalar lo siguiente y para ello transcribió el punto v de la resolución impugnada, manifestando que se omitió establecer un criterio y fundamentación sobre el art. 152 del CTB (transcripción de la cita legal); concluye manifestando, que se reconoció que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico al Estado, no se puede discriminar que para delitos, sí la obligación tributaria son daño económico y no para los otros casos comunes, por ese hecho sostiene que existió una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, que no fue valorada contrariamente omitida por la AGIT, actos que pide se corrijan.

I.2.3. No operó la prescripción como manifiesta inadecuadamente la AGIT; ratifica que no operó la prescripción del IT correspondiente al período fiscal agosto de 2005, toda vez que se valoró de manera inadecuada en la resolución impugnada el hecho de que no existió inacción por parte de la AT, por el contrario buscó su cumplimiento y se demostró que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación, por lo tanto considera que no existe prescripción.

I.3. Petitorio.

La parte demandante solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT, en consecuencia se declara firme y subsistente la R.D. N° 00504/2013 de 6 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 32, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda, por memorial de fs. 59 a 68, el 01 de octubre de 2014, manifestando, que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la resolución jerárquica, haciendo las siguientes aclaraciones:

II.1. Respeto a la primer punto, manifiesta que la AGIT consideró que no existe vacío legal alguno en cuanto al término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, habiéndose previsto el término de 4 años para dicho efecto conforme a lo establecido en el art. 59 del CTB, de tal manera que existiendo la normativa en la propia ley, no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del Código Civil.

Por otra parte manifestó que respecto los argumentos de la demanda, el régimen de prescripción establecidos en el CTB, se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones y que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada.

Asimismo señala, que la fijación de un término de extinción de las obligaciones tiene por finalidad servir a la seguridad general del derecho y la paz jurídica, por eso existe el instituto de la prescripción. Por otro lado establece que la responsabilidad de los servidores públicos que participen en ilícitos tributarios y causen daño económico al Estado genera que estos deban resarcir el mismo.

De igual manera aclara que en materia tributaria, la obligación impositiva no prescribe de oficio, que lo que se extingue con la prescripción son las acciones o facultades de la AT por el transcurso del tiempo; por lo tanto ratifica con relación a la aplicación supletoria del Código Civil, que los fundamentos de la demanda no tienen asidero legal alguno.

II.2. Sobre el segundo punto; referente a la omisión de establecer un criterio y fundamentación sobre el art. 152 del CTB, señala que la instancia jerárquica manifestó que se hizo hincapié en el precepto legal señalado y que es una norma que delimita el accionar en caso de establecer una responsabilidad solidaria por daño económico al Estado, donde los servidores públicos y quienes se beneficien del mismo son responsables solidarios para su resarcimiento, es decir que el art 152 del CTB, refiere más a la responsabilidad solidaria por participaciones en ilícitos y está relacionado al tema de participación de sujetos distintos a los señalados en el art. 151 del mismo cuerpo legal, por lo que aclara que estos hechos no están referidos a temas relacionados con la prescripción de adeudos tributarios.

Por otra parte señala que el demandante pretende aplicar erróneamente la norma, desconociendo que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio y que lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la AT por el transcurso del tiempo, por la negligencia de determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales, por lo que la inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria, no puede atribuírsele al sujeto pasivo como un daño económico al Estado, debido a que la ley le otorga al SIN la posibilidad para efectivizar el cobro en un determinado tiempo.

II.3. Por último, respecto a que no opero la prescripción, señala que la instancia jerárquica fue clara en su resolución, señalando que la prescripción se encuentra establecida en los arts. 59, 60 y 61 de la L. N° 2492 CTB; en ese entendido señala que el cómputo de prescripción del IT correspondiente al período fiscal abril de 2005, se inició el 1 de enero de año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, es decir el 1 de enero de 2006, concluyendo el 31 de diciembre de 2009.

Por otra parte señala que respecto a la suspensión de la prescripción, no se verificaron actuaciones que hayan interrumpido la prescripción, que la AT notificó personalmente al contribuyente el 22 de julio de 2013 con la R. D. N° 00504/2013, acto que no interrumpe el curso de la prescripción, puesto que para el IT del período fiscal abril 2005, la prescripción ya había ocurrido.

Asimismo señala que por el análisis realizado se evidenció que se realizó el cómputo de la prescripción, por lo que la valoración respecto de un acto que supuestamente hubiere interrumpido en término de la prescripción se aleja de la realidad.

Para sustentar todo lo manifestado estableció doctrina tributaria y resoluciones jerárquicas respecto a la facultad de ejecutar la deuda y su prescripción como: AGIT-RJ N° 0438/2013, AGIT-RJ 2282/2013, AGIT.RJ 2293/2013, AGIT-RJ 0080/2014 y AGIT-RJ 0089/2014 y respecto al cómputo de la prescripción también hace mención y una transcripción de Resoluciones Jerárquicas: Nos. AGIT-RJ 0097/2010, AGIT.RJ 2167/2013, AGIT-RJ 2231/2013, AGIT.RJ 2293/2013 y AGIT-RJ 0044/2014.

Finalmente señaló que los argumentos del demandante no fueron evidentes y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, careciendo la demanda contencioso administrativo de sustento jurídico-tributario.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN y se mantenga firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, que emitió la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1.- El SIN La Paz, emitió R.D. Cite SIN/GDLPZ/PAAJ/R.D. N° 00504/2013 de 6 de junio de 2013, imponiendo una deuda tributaria al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, de 1.127 UFV equivalente a Bs 2071.

III.2.- Ante ese hecho, el 9 de agosto de 2013, Carlos Feraude Velásquez, interpuso recurso de alzada contra la R.D. Cite SIN/GDLPZ/PAAJ/R.D. N° 00504/2013 de 6 de junio de 2013, ante la ARIT La Paz, la misma que mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1091/2013 de 4 de noviembre de 2013, resolvió revocar totalmente el acto impugnado, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IT del período fiscal abril de 2005.

III.3.- El 26 de noviembre de 2013, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1091/2013 de 4 de noviembre de 2013, ante la AGIT, la misma que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, resolvió confirmar la resorción de alzada.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si en la determinación tributaria corresponde aplicar supletoriamente las normas del Código Civil para la determinación de la prescripción o si por el contrario única y exclusivamente la L. N° 2492 del CTB; y en consecuencia si operó la prescripción de la obligación tributaria relativa al IT, o si existieron actos que interrumpieron el cómputo de la misma.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de ingresar a resolver la presente controversia, es imperioso efectuar una revisión a un principio universal transversal que atañe a todos los ámbitos del derecho y de nuestro ordenamiento jurídico: La seguridad jurídica; principio que el Estado Plurinacional de Bolivia acogió en el art. 178-I de su C.P.E., estableciendo que la potestad de impartir justicia emana del pueblo Boliviano, y uno de sus sustentos es la seguridad jurídica, principio que compete al órgano judicial velar por su observancia, de tal forma que la previsibilidad de sus efectos se traduzca en la protección y la confianza en el sistema jurídico, es dentro de este marco que las actuaciones materiales de los aplicadores del derecho, en especial de la administración pública, deben enmarcarse en el marco de la seguridad jurídica que se manifiesta en la existencia de un poder reglado dentro del sistema de la administración.

V.1. Para resolver la presente controversia, es necesario conceptualizar la prescripción, por lo que la institución jurídica de la "prescriptio" en el ámbito tributario constituye una modalidad de extinción de la obligación tributaria que se produce por el sólo transcurso del tiempo. Esta extinción está referida por lo general al pago de la obligación tributaria, a la fiscalización y a todos los elementos que acompaña al tributo prescrito, porque el tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran, que representa la garantía de aplicación objetiva de la ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones y trasladado al ámbito judicial, implica el derecho a la certeza y la certidumbre que tiene la persona frente a las decisiones judiciales, las que deberán ser adoptadas en el marco de la aplicación objetiva de la ley.

Asimismo la prescripción, "es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace" (García Novoa Cesar, Presidente del Instituto Latinoamericano de derecho tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y al decir de este autor, "su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro."

Por otra parte se debe señalar que la prescripción extintiva se constituye en aquella figura jurídica en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo o titular del derecho, durante el lapso previsto por ley.

Con relación a la prescripción tributaria, se tiene que a través de ésta figura jurídica se extingue la deuda tributaria por el transcurso del tiempo. Si se interrumpe, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la administración. La prescripción aprovecha por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda; pero, interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los responsables.

Por su parte el art. 59 de la L. N° 2492 CTB, en cuanto a la prescripción señala:

I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la AT para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años.

Por su parte el art. 60 de la misma normativa, en cuanto al cómputo señala: I. Excepto en el núm. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

II. En el supuesto 4 del parág. I del artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

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

El art. 62 de la misma Ley, en cuanto a la suspensión, indica: "El curso de la prescripción se suspende con:

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

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

En este contexto jurídico, corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación del instituto de la prescripción sobre el tributo omitido respecto del IT correspondiente al periodo fiscal agosto 2005, en razón de que la prescripción es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto por ley.

En ese entendido, respecto a la normativa aplicable o la supletoriedad en el caso del instituto de la prescripción en materia tributaria, queda establecido claramente que a la existencia de normativa en la propia ley, es decir el código tributario boliviano, norma que regula la materia en estudio, no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del código civil, por lo tanto en el presente caso no es aplicable la supletoriedad del código civil y única y exclusivamente se aplicable la L. N° 2492 CTB.

Ahora bien, respecto al cómputo de la prescripción y la interrupción de la misma, en el caso de autos y de los antecedentes, se puede evidenciar que la AT notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° 2031846873, el 9 de noviembre de 2012, intimándole a la presentación de la declaración jurada del IT, periodo 2005, o documentos de descargo dentro del plazo establecido de 30 días, por lo que se evidencio que el contribuyente no presento documentación ni descargo alguno, siendo así que el 22 de julio de 2013 la AT, notificó al contribuyente con la R.D. N° 00504/2013 de 6 de junio de 2013, determinando la obligación impositiva por la no presentación de la declaración jurada por concepto del IT, correspondiente al período fiscal agosto de 2005, por un total de Bs 2.071.

Consiguientemente se evidenció claramente que si bien existieron actos administrativos, como la Vista de Cargo de 9 de noviembre de 2012 y la R.D. de 6 de junio de 2013, con las cuales el contribuyente fue notificado el 9 de noviembre de 2012 y 22 de julio de 2013 respectivamente; tomando en cuenta que el periodo fiscal no declarado fue agosto de 2005, el computo de la prescripción del IT se inició el 1 de enero del año calendario siguiente de producido el vencimiento de pago, en este caso el 1 de enero de 2006, concluyendo el 31 de diciembre de 2009, tiempo en el cual no se han verificado actos que hayan interrumpido o suspendido el plazo de la prescripción, siendo que los actos administrativos como la vista de cargo y la resolución determinativa no son interruptivos y son de data posterior a la gestión 2009, cuando ya se había operado la prescripción de la deuda tributaria, por tanto y en virtud a esos antecedentes quedó extinguida la deuda tributaria.

En ese sentido, al haberse extinguido la deuda tributaria por prescripción, no se ha causado daño económico al Estado que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas del código tributario que fueron arriba señaladas, establecen la figura de la prescripción por inactividad de la AT en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido el art. 178 de la C.P.E.

Por todo lo manifestado, por la fundamentación efectuada y los argumentos facticos señalados por la AT, se concluye que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución de recurso jerárquico, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, realizando una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica.

V.2. Conclusiones.

Por todo lo establecido en cuanto a las motivaciones expuestas por las partes, se determina que de los fundamentos técnico-jurídicos de la resolución jerárquica impugnada por la parte demandante como agravios, fueron desarrollados correctamente conforme a la normativa legal aplicable y no demuestran lesión o vulneración de norma alguna; por consiguiente, es correcta la afirmación efectuada por la autoridad demandada que si operó la prescripción y del análisis precedente, este tribunal de justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0097/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



447

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 91 a 97 de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 99; la contestación de fs. 135 a 141, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 203 a 208 y 214 a 216, respectivamente, y los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda del sin.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Inicia los argumentos de su demanda haciendo una relación de los antecedentes del caso concreto, señalando que la Gerencia GRACO del SIN ejecutó una Fiscalización de los periodos fiscales enero a junio, septiembre y octubre de la gestión 2008, que luego de recibida la documentación aportada por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., se giró la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/0039/2013, notificada por cédula al contribuyente para que presente sus pruebas de descargo pertinentes; posteriormente se pronunció la R.D. N° 17-000205-13 de 20 de junio de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente en la suma de Bs. 1.318.592, que fue notificada el 28 de junio de 2013.

Que contra esta RD, el contribuyente presentó Recurso de Alzada en virtud del cual ARIT Santa Cruz pronunció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0813/2013 de 11 de noviembre, en la cual resolvió revocar parcialmente la R.D. impugnada; por esta revocación parcial el SIN planteó recurso jerárquico ante la AGIT, que derivó en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0145/2014 de 27 de enero, que de forma incongruente revocó parcialmente la resolución del recurso de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El SIN como punto de controversia planteó los siguientes: A) Gastos de Subsidio por Lactancia; manifiesta que considerando los subsidios prenatal y de lactancia, por los cuales la trabajadora que es madre recibe un pago de un salario mínimo nacional, en los últimos cinco meses de embarazo, y la entrega de productos lácteos equivalentes al salario ya indicado, durante los primeros 12 meses de vida de cada hijo, beneficios otorgados por prescripción de la L. N° 924 de Seg. S.S., y sus Decretos Supremos Reglamentarios, pero que de acuerdo al art. 11 del D.S. N° 24051, que reglamenta el Impuesto Utilidades de las Empresas (IUE), se considera remuneración a todo factor de trabajo, y que puede considerarse como gasto deducible, para determinar la utilidad neta imponible para el IUE los gastos vinculados originados en leyes sociales, que si bien cumplen con las formalidades del inciso a) del art. 4 y 12 de la L. N° 843 y la R.N.D. N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, empero es una tasa con beneficiario directo, por lo que al ser una asignación obligatoria en especie de la parte patronal la factura no genera crédito fiscal, ya que se entiende que lo efectivamente pagado alcanza solo al 87 %, hecho que contraviene la normativa y porque este gasto no está vinculado a operaciones gravadas de la empresa, por no ser una remuneración al factor trabajo, para lo cual considera que debe aplicarse el art. 11 del D.S. N° 24051.

B) Sobre la Depuración de Crédito Fiscal: La L. N° 2492 Cód. Trib. Bolivia (C.T.B.), en el art. 70. núm. 4) y 6) establece como una obligación del sujeto pasivo, el respaldar actividades y operaciones gravadas, así como los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., como una obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza de la organización en la forma que determine la Ley, empero al omitirse la demostración de la transferencia, con medios fehacientes de pago como ser; transferencia bancaria, pago mediante cheque, al demostrarse que existen cuentas bancarias a nombre del sujeto pasivo, debió el mismo probar el hecho constitutivo de su derecho al crédito fiscal, al no haberse comprobado debe considerarse como no válidas para su cómputo respectivo, puesto que la onerosidad y la transferencia de dominio no se comprobó en sujeción al art. 2 de la L. N° 843, por lo que el contribuyente por esta falta ha causado agravio al SIN. Hecho que es también

ejecutado por la AGIT cuando acepta como prueba comprobantes de egreso y libros mayores sin notariar donde están los pagos a proveedores sin firma de los prestadores de servicios y los registros contables de provisión de pasivos, pero no los pagos realizados.

Reiteró la obligatoriedad de que aparte de la emisión de la factura, la misma debe cumplir con requisitos sustanciales y formales, en especial el registro contable de todo ese movimiento, citando para ello el art. 62 del Cód. Com., que establece; que los libros y papeles comerciales hacen plena prueba con los requisitos establecidos en ese capítulo, en controversias judiciales o extrajudiciales; citando el art. 4 de la L. N° 843, que dispone que el hecho imponible debe estar respaldado por una factura nota fiscal o documento equivalente, mientras que el art. 8 de la misma ley, habla del monto de las compras que dan lugar al cómputo del crédito fiscal, en la medida de su vinculación con la operación gravada, es decir, las destinadas a la actividad por las que el sujeto resulta responsable del gravamen, similar análisis está en el art 8 del D.S. N° 21530 señalando la vinculación con la actividad sujeta al tributo, porque no se ha hecho especificación de horarios, días, tipo de servicio profesional, circunstancias que al no ser comprobadas demuestran el incumplimiento del deber formal, restando fundamento a la Resolución impugnada.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se dicte sentencia declarando probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, en la parte referida la revocación parcial del acto administrativo y se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00205-13 de 20 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

El AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 10 de septiembre de 2014, cursante de fs. 135 a 141, señalando lo siguiente:

II.1. Respecto de los gastos por subsidios de lactancia: Haciendo una transcripción de las partes de la demanda planteada y de la Resolución que emitió, asevera que el gasto por subsidio de lactancia está considerado como vinculado a la actividad gravada del sujeto pasivo, porque ninguna actuación demuestra que se haya comprado como un gasto personal del beneficiario y al amparo de los mismos arts. 8 de la L. N° 843 y del D.S. N° 21530, esos gastos deben ser imputados para crédito fiscal, puesto que son obligación del empleador en los sectores público y privado, que se pagan a su cargo y costo directo.

Respecto a la depuración del crédito fiscal: Reiteró que los anticipos de sueldos se registraron en comprobantes de egreso, en el libro mayor contable demostrándose que el pago fue en efectivo con sello de caja, y firma de conformidad de la interesada y otra parte, en abono en cuenta, cumpliéndose el ciclo contable, demostrándose que la R.D. es carente de fundamentación de hecho, manifiesta que se vulneró lo establecido en el art. 99-II del C.T.B., que contiene sus requisitos mínimos, por lo que se vició de nulidad.

Para mayor fundamento citó partes de las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0472/2007; AGIT-RJ-1778/2013; AGIT-RJ-2097/2013 y AGIT-RJ-2098/2013, relativas al gasto vinculado a la actividad prestación del servicio de seguridad física, correspondiendo el cómputo del crédito fiscal por compras de subsidio de lactancia para el personal del batallón; así como también el cumplimiento de los presupuestos legales, para la aprobación de un crédito fiscal, que son: Que la factura se emita, declare y pague en el libro de ventas IVA y en el formulario 143 y su registro en libros contables.

Así también citó parte de la S.C. N° 217/2008 de 27 de agosto, que estableció que el gasto por subsidio de lactancia, de alimentación y de pulpería son obligaciones sociales que reatan al contribuyente, de modo que son gastos vinculados con la actividad de producción de la empresa minera, estando estos gastos respaldados con facturas.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, emitida por la AGIT.

III. Contestación del tercero interesado.

La Corporación Educativa Santa Cruz S.A. en su calidad de tercero interesado representada por Patricia Andia Méndez y Gioconda Kilibarda Cassab, por memorial presentado el 24 de septiembre de 2014, se apersonaron y presentaron contestación a la demanda contenciosa administrativa presentada por el SIN bajo los siguientes argumentos:

señalan que las notas fiscales emitidas por PIL Andina S.A. cumplen con el art. 8 de la L. N° 843, resaltando que el importe facturado da lugar al cómputo del crédito fiscal, en la medida en que el gasto está vinculado a la operación gravada o las actividades por las que el sujeto resulta responsable del gravamen, lo que también está señalado en el art 8 del D.S. N° 21530 del Reglamento de IVA, cita también para esto la Sentencia No. 217/2008 de 27 de agosto, que dispone que estos gastos si están dentro de las disposiciones legales citadas, concluyendo que el pago por el subsidio de lactancia son gastos imprescindibles, que debe cumplir la empresa así lo entendió la autoridad ahora impugnada.

Con relación a la depuración del crédito fiscal; indican que habiéndose cumplido con el art. 76 del C.T.B., con la existencia de comprobantes de egreso, trasposos abonados a las cuentas por anticipos el registro de las mismas en libros mayores, la planilla detalle con la firma de conformidad de la beneficiaria y el comprobante que registra el pago total de la planilla más la factura original consta todos los elementos necesarios para su validación.

Señaló que el petitorio del demandante es ilegal e indebido, ya que adjunta como prueba un documento original firmado y sellado por Mario Morón Robles, Supervisor GRACO Santa Cruz, que calculó al 29 de noviembre de 2013, la deuda en la que consta el IVA débito fiscal, el IVA crédito fiscal y las multas por incumplimiento a deberes formales, impugnándose en esta etapa únicamente una parte del IVA Crédito

Fiscal, entonces no debía pedirse la ratificación de la RD que, contiene los tres conceptos ya detallados que están pagados con autorización de la misma AT.

Pide se tome en cuenta el pago ya efectuado con reducción de sanciones en un 40 % en el presente fallo y que tampoco realizaron impugnación a la resolución del recurso de alzada, de modo que no sería necesario entrar a valorar el fondo de la presente demanda, porque a pesar de haberse aportada prueba original consistente en el pago a cuotas en facilidades de pago que fue aceptado por el demandante con R.A. N° 792000036213, además de la constancia de la página de internet que corroboran que el 19 de septiembre de 2014 se pagó la última cuota, considerándose la misma como cumplida.

Por lo que en cumplimiento del valor justicia el respeto al debido proceso, pide se confirme sus pagos ya que se ajustan a una de las formas de extinción de la deuda tributaria (arts. 51 a 55 del C.T.B.), y considerando la misma como contradictoria, en vía de saneamiento del proceso, se dé por bien hecha y extinguida la deuda tributaria

III.1 Petitorio.

Finaliza pidiendo, se declare APROBADO el pago de la deuda tributaria, en su defecto se confirme la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0145/2014 de 27 de enero, emitida por la AGIT, y si se pronuncian en el fondo lo hagan sólo sobre lo demandado por el demandante (IVA Crédito Fiscal).

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1 El 20 de junio de 2013, se emitió la R.D. N° 17-00205-13 en la cual se determinó sobre base cierta obligaciones impositivas del contribuyente y tercero interesado en la presente demanda que ascendió a la suma de 715.941 UFV equivalentes a Bs. 1.318.592, por el IVA débito fiscal de los periodos abril a mayo, septiembre y octubre de 2008, y del mismo IVA, empero, crédito fiscal de los periodos enero a junio, septiembre y octubre de 2008, con multas por incumplimiento a deberes formales. La misma fue objeto de Recurso de Alzada que luego del trámite pertinente mereció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0813/2013 de 11 de noviembre, que la revocó parcialmente, quedando sin efecto un tributo omitido por Bs. 35.647.

IV.2 El 20 de diciembre de 2013 por R.A. N° 792000036213, el SIN aceptó la solicitud de facilidades de pago del, con un plan de pagos que concluyó de pagarse el 19 de septiembre de 2014, basado en un cálculo de la deuda tributaria, en base a la resolución del recurso de alzada, por lo cual lo decidido en esta Resolución ha sido cumplido y no puede revisarse en esta instancia.

IV.3 Contra la resolución de alzada el SIN planteó Recurso Jerárquico que, confluyó en la emisión de la resolución del recurso jerárquico que revocó parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0813/2013 de 11 de noviembre, modificando la deuda tributaria establecida en la RD N° 17-00205-13 de 20 de junio de 2013, de Bs. 1.318.592 equivalentes a 715.941 UFV a Bs. 829.557 equivalente a 450.417 UFV, que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago, y multas por incumplimiento a deberes formales, a ser actualizado a la fecha de pago.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si el pago por subsidio prenatal y de lactancia se encuentra vinculado a la actividad del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA, para generar a su vez el crédito fiscal respectivo a favor del mismo.

Si las facturas referidas a la prestación de servicios profesionales honorarios o consultores académicos de personal del contribuyente, depuradas por la AT, cumplieron o no su ciclo contable para revocar esa decisión por parte de la ARIT, restando las 9 facturas observadas por la AGIT.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.-1 Con carácter previo a ingresar a analizar el fondo de la problemática planteada, debemos indicar con toda precisión que, tal como solicitó el tercero interesado la presente sentencia sólo se pronunciará, en los dos aspectos ya detallados y que han sido demandados, mas no se tomará en cuenta lo decidido por la ARIT, en virtud a que, a la fecha de la presente sentencia se pagó por el contribuyente todo el monto de dinero dilucidado por la citada instancia, quedando por decidir sólo los dos temas ya citados.

VI. 2 Ahora con referencia al primer punto de controversia, revisamos lo dispuesto por el Código de Seguridad Social (CSS) que en su art. 6, dispone: "El Código de Seguridad Social es obligatorio para todas las personas nacionales o extranjeras, de ambos sexos, que trabajan en el territorio de la República y prestan servicios remunerados para otra persona natural o jurídica, mediante designación, contrato de trabajo, o contrato de aprendizaje, sean éstas de carácter privado o público, expresos o presuntos". Por esto para entender con precisión quienes son los obligados a pagar los subsidios señalamos las definiciones del mismo CSS, que en su art. 13 establece: "Para los fines del presente Código, los términos indicados a continuación significan: a) Empleador.- La persona natural o jurídica a quien se presta el servicio y por cuya cuenta u

orden se efectúa el trabajo, mediante un contrato público o privado, expreso o presunto de trabajo, o de aprendizaje, cualquiera sea la forma o modalidad de la remuneración. Asimismo, se considerarán empleadores a las cooperativas de producción y a los contratistas, subcontratistas o intermediarios en la explotación de empresas y negocios. Se considerarán igualmente empleadores al Estado, sus organismos dependientes y las instituciones de derecho público respecto de sus empleados y obreros. h) Subsidio.- Las prestaciones periódicas reconocidas a los asegurados en los casos de incapacidad temporal por enfermedad común, maternidad, accidente del trabajo y enfermedad profesional y las acordadas por el régimen de asignaciones familiares”.

Entre las que están el subsidio de lactancia dispuesto por el art. 101 del CSS, entonces es una obligación legal del ámbito de la Seguridad Social, que al referirse al empleador y en relación al mismo en otro tipo de regulaciones está el D.S. N° 21637 que reglamenta la aplicación de las disposiciones del CSS, estatuyendo en su art. 25: “A partir de la vigencia del presente decreto, se reconocerán las siguientes prestaciones del Régimen de Asignaciones Familiares que serán pagadas, a su cargo y costo, directamente por los empleadores de los sectores público y privado: a) Subsidio Prenatal, consistente en la entrega a la madre gestante asegurada o beneficiaria, de un pago mensual, en dinero o especie, equivalente a un salario mínimo nacional durante los cinco últimos meses de embarazo, independientemente del subsidio de incapacidad temporal por maternidad. b)c) Subsidio de Lactancia, consistente en la entrega a la madre de productos lácteos u otros equivalentes a un salario mínimo nacional por cada hijo, durante sus primeros doce meses de vida”.

Con estas disposiciones legales queda claramente establecido que, existiendo una obligación para todos los empleadores, sean del sector público o del sector privado, de pagar los subsidios ya mencionados, este pago se lo comprueba a través de una factura, la que obligatoriamente se encuentra vinculada a la actividad del contribuyente, generando a su vez el crédito fiscal respectivo a favor del mismo. Mientras que el argumento de que estas facturas servirán de base para deducir el IUE, es un hecho regulado por otras disposiciones legales que reglamentan otro impuesto, el cual no está en controversia en el presente caso, porque este subsidio es una asignación familiar dispuesta por ley que ningún empleador puede evadir, y el hecho de que reste la utilidad de esa gestión, es porque es un gasto que debe estar contemplado para el IUE, pero como no se demandó en concreto nada con relación a este impuesto, no puede analizarse esa petición por incongruente con el objeto de la presente sentencia.

La petición de la aplicación del art. 11 del D.S. N° 24051 Reglamento del IUE, seguramente en su momento debió aplicarlo el contribuyente, pero como la demanda versa sobre el IVA, la aplicación del artículo citado no tiene relación con el último impuesto mencionado, porque este artículo no contraviene las disposiciones del IVA, ya que se puede deducir este gasto y no afecta en nada al crédito fiscal que genera la factura, no se anula el IVA por la disposición de la que demandan su aplicación.

Criterio que también esta reforzado por lo definido en la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia que señaló lo siguiente: A.S. N: 205/2010 de 16 de junio de 2010 de Sala Plena Exp. N°: 206/2005 Proceso: Contencioso Administrativo. Partes Gerencia Distrital Graco Santa Cruz del SIN c/Superintendencia Tributaria General.... 5.- Efectuado en consecuencia el examen pertinente sobre la base de lo expuesto tanto por la Empresa interesada como por lo contenido en las resoluciones administrativas procedentes de las dos entidades del sector público, se llega a las siguientes conclusiones: a) El gasto por subsidio de lactancia que objetó la funcionaria demandante no es censurable por estar originado en una obligación legal, y tener vinculación con la actividad productiva de la Empresa por su incidencia en el costo correspondiente a mano de obra; b) Los gastos por asesoramiento en materia tributaria son de carácter administrativo; c) Las inversiones para utilización de teléfonos celulares son gastos originados en el hecho de que el poseedor no es accionista de la Empresa que presta ese tipo de servicios; d) La compra de ácido cítrico realizada con anterioridad a la fecha de exportación fue justificada como servicio prestado por llenado de latas y provisión de materia prima; e) En consecuencia, se apreció como correcta la decisión pronunciada por el Superintendente Tributario General en la R.A. N° que impugnó la Gerente Regional del Servicio de Impuestos Nacionales en Santa Cruz.

POR TANTO: la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ejercicio de sus atribuciones, declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerente Regional del SIN de Santa Cruz impugnando la R.A. N° número 56 emitida el 6 de junio de 2005 por el Superintendente Tributario General respecto a un reclamo formulado por el representante legal de la Fábrica de Palmitos Iténez”.

Motivos por los que lo planteado en la demanda no es cierto ni evidente en relación al primer punto de controversia, puesto que el pago por subsidio prenatal y de lactancia se encuentran vinculados a la actividad del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA, de forma que le genera a su vez el crédito fiscal respectivo a su favor, no pudiendo ser dejado de lado, porque estaría incumpliendo una disposición legal y además es menester dejar en claro, que todas las prestaciones sociales están vinculadas a toda actividad de cualquier empresa privada, en sujeción a lo determinado por las leyes y jurisprudencia ya mencionadas.

VI.3. Del punto segundo en controversia, se concluye que a fs. 87 del expediente existe un cuadro resumen en el cual se detalla que la AGIT en la resolución impugnada dejó sin efecto un total de nueve facturas que se emitieron por los meses de junio y octubre, pero que según los datos emitidos por la misma contabilidad del contribuyente, no fueron pagados en su totalidad, que es el motivo específico para que las mismas sean depuradas.

De todas estas facturas el SIN demanda la aplicación del art. 70 en sus incisos 4 y 6 del C.T.B., que dispone lo siguiente:“(obligaciones tributarias del sujeto pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 4) Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas. 5) Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado. 6) facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la AT, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones”, pero de la prueba aportada por las partes al presente proceso, se demuestra con toda

claridad que estas operaciones están respaldadas con libros contables, con sus registros generales, además que la propia AT verificó la existencia de las facturas correspondientes, se demostró que los contratos de prestación de servicios profesionales que generan esa obligación tributaria fueron redactados, impresos y firmados, además de las firmas respectivas que han sido debidamente verificadas en los comprobantes de anticipos y de traspasos a cuentas privadas.

Asimismo no se probó que no se facilitó el control determinación, comprobación, verificación, fiscalización e investigación de la AT, por lo que los argumentos expresados no son ciertos ni evidentes, existe prueba abundante que fue proporcionada por el contribuyente, que sirvió de base para que se determine omisiones de pago y a deberes formales, documentos que fueron el sustento para que se emita la R.D., pagada casi en su totalidad, asumiendo así el hecho de que no se tiene prueba que pueda respaldar los fundamentos del demandante.

Para luego en su demanda pedir la aplicación de los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com, que señalan lo siguiente: "art. 36 (obligación de llevar contabilidad). Todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden., art. 37 (Clases de libros). El comerciante debe llevar, obligatoriamente, los siguientes libros: diario, mayor y de inventario y balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros libros. Podrá llevar además aquellos libros y registros que estima convenientes para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control. Estos libros tendrán la calidad de auxiliares y no estarán sujetos a lo dispuesto en el art. 40, aunque podrán legalizarse los considerados necesarios para servir de medio de prueba como los libros obligatorios. Art. 40 (Forma de presentación de los libros). Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna. La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto. Cuando se trate de sociedades por acciones, la autorización se la otorgará previo dictamen favorable del respectivo órgano administrativo de control".

Disposiciones legales que fueron cumplidas por el contribuyente, porque tiene contabilidad adecuada a la empresa de que se trata, existe la base suficiente para demostrar la situación del negocio, justificándose cada una de las operaciones contabilizadas con libros y documentación que los respalde. Si bien se demanda la aplicación del art. 37 con los registros de libros, no se especificó cuál de los libros no se presentó ni la forma en que se incumplió esta normativa, ya que solo se hizo mención de esta normativa, pero no se hizo la argumentación ni relación con las pruebas que demuestran su incumplimiento, por lo que no existe la carga argumentativa necesaria que sustente la demanda del SIN.

Con referencia al art. 40 del Cód. Com. Los libros que no hayan sido autorizados por el notario de fe pública tampoco pueden ser considerados como no válidos, ya que la norma no sanciona de nulidad dichos actos, porque incluso pueden ser legalizados posteriormente, tomándose por válidas las anotaciones y asientos que sirvan de prueba clara, completa y fidedigna que demuestran todas las operaciones que son sujetas del control por parte del SIN, y que han estado bajo la responsabilidad del contribuyente, sin que se haya probado la forma en la que se incumplió estas disposiciones legales, motivo por el cual, la demanda no relaciona sus planteamientos con la gran cantidad de prueba existente en el proceso, carencia argumentativa que no puede ser suplida por ningún medio legal, obligando a este Tribunal Supremo a no dar curso a lo pedido por el demandante.

También pide la aplicación de la L. N° 843 en su art. 4 el cual dispone: "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"; empero como se determinó en los antecedentes administrativos de la presente sentencia, los contratos de los cuales emergen las facturas que fueron observadas todos ellos son relativos a la prestación de servicios de personal del colegio o institución educativa privada que es la actividad a la que se dedica el contribuyente, teniéndose contratos por: servicios profesionales, honorarios o consultores académicos, en tal sentido, es inaplicable el inciso a) ya mencionado porque en realidad debe ser sujeto al inciso b) de la mencionada norma que dispone: "b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. En el caso de contratos de obras de construcción.... En todos estos casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente". Disposición legal que ha sido cumplida, porque cada uno de los responsables ha emitido su factura, que no ha sido desvirtuada por el SIN, para tenerse a la misma como una factura mal emitida o que la misma sea de un contribuyente fantasma, tal como se determinó de otros documentos anteriores y que han sustentado la emisión de la R.D pagada parcialmente al día de hoy, razón por la que no puede aplicarse lo pedido por el demandante, al no tener relación la normativa invocada con el hecho generador del impuesto.

Además se demanda la aplicación del art. 8 de la citada L. N° 843, que dispone: "Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir,

aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen". La que también fue invocada en este punto de controversia, y que en relación a las pruebas de las partes, dentro de la presente demanda se reitera que todos los contratos han sido de prestación de servicios profesionales, de consultores académicos o por honorarios de servicios prestados por distintos profesores o docentes del colegio, la cual es la actividad principal o el objeto de la sociedad anónima que es la contribuyente en el presente caso, esto está demostrado por el certificado de actualización de matrícula de comercio, presentada por el sujeto pasivo, y que cursa a fs. 177 a 178, donde claramente se señala que el objeto de la sociedad son actividades educativas de implementación organización y administración de escuelas, colegios, institutos, universidades, entonces para esta actividad necesariamente debe contratar profesiones y profesionales, que apoyen en las actividades académicas, comprobándose que los servicios prestados por este personal están vinculados a la actividad gravada, porque la prestación del servicio de educación es la que le hace responsable del gravamen del impuesto IVA.

De igual forma se demanda la aplicación del D.S. N° 21530 Reglamento del IVA; Crédito Fiscal en su art. 8 que dispone: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la L. N° 843, es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843 sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen". Reglamento que ratifica lo señalado en la L. N° 843 y que confirma el análisis ya presentado, porque existe un crédito fiscal que se ha originado en los contratos de prestación de servicios profesionales y se comprobó que están vinculados a la actividad sujeta al tributo.

Además de que el tercero interesado ha solicitado se confirme la resolución del recurso jerárquico, es decir que está de acuerdo con la decisión de la AGIT ahora demandada, y esta instancia ha decidido ratificar la Resolución del recurso de alzada, con excepción de nueve facturas, de las cuales consideró que no se completó el ciclo contable, porque no fueron canceladas en su totalidad, hecho que favorece al SIN, pero sobre las otras facturas el SIN aparte de hacer cita de varias disposiciones legales y señalar que no existe documentación contable sobre las mismas, no hizo una relación de sus argumentos con las pruebas que existen dentro del procedimiento administrativo del cual emerge la presente demanda que prueben cada uno de sus argumentos, de modo que al existir falta de argumentación o carencia de carga argumentativa, porque no se ha señalado con exactitud las pruebas que le sirven de sustento a la demanda, no puede revisarse este punto para ver la aplicación de la legalidad ordinaria al caso concreto, debiendo en este punto ratificarse también lo decidido por la AGIT.

VI.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su resolución de recurso jerárquico ha interpretado correctamente la norma, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0145/2014 de 27 de enero, pronunciada por la AGIT en su parte correspondiente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



448

Tecnología, Sistemas y Aplicaciones Bolivia S.A. "TSA Bolivia S.A."
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso tributario
Distrito:

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa y memorial de subsanación de fs. 16 a 21 y fs. 45, presentados por la empresa Tecnología, Sistemas y Aplicaciones Bolivia S.A., en adelante, "TSA Bolivia S.A.", en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0201/2014 de 14 de febrero, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 46, la contestación de fs. 55 a 60, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la administración tributaria, le notificó con las Ordenes de Verificación Nos. 39120VE00077 y 39120VE00076, a objeto de verificar el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), y al Crédito Fiscal IVA, respectivamente, correspondiente a los períodos fiscales noviembre y diciembre de la gestión 2009.

Como resultado de esta verificación, la administración tributaria emitió en su contra las Vistas de Cargo Nos. 26- 00070-13 y 26-00069-13, y posteriormente las RR.DD. Nos. 17-00318-13 y 17-00319-13, determinando en su contra deudas tributarias que ascienden a Bs 53.407 y 309.466, respectivamente.

Ante esta situación, en un solo memorial y diferenciando los actos administrativos, interpuso recurso de alzada, impugnando las dos resoluciones determinativas, habiendo sido resuelto el mismo mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0531/2013 de 15 de noviembre, que determinó anular la R.D. N° 17-00319-13 y revocar parcialmente la R.D. N° 17-00318-13 de 18 de julio. Ante esta situación la AT interpuso recurso jerárquico, exponiendo argumentos referidos sólo al fondo de la problemática, sin embargo, la AGIT de oficio resolvió anular la resolución de alzada, bajo el argumento de que la impugnación de las dos resoluciones determinativas debió efectuarse de forma separada e independiente.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Violación del principio de legalidad

Señala que la AGIT funda su decisión de anular obrados, en el argumento de que existió violación a los arts. 44 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y art. 212 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, lo que supuestamente afectó al debido proceso garantizado por los arts. 115-II de la C.P.E. y 68-6 de la L. N° 2492 CTB, adecuando su conducta al presupuesto establecido en el art. 36-I y II de la L. N° 2341 LPA.

Al respecto, refiere que ninguna de las normas citadas prohíbe o restringe o limita expresamente al contribuyente a presentar un recurso de alzada, impugnando dos resoluciones determinativas que fueron notificadas simultáneamente; ya que el art. 44 de la L. N° 2341 LPA se refiere a la acumulación de dos o más procesos independientes, situación que no se ha suscitado en los hechos, habiéndose aplicado erróneamente por analogía, una norma que regula una situación diferente.

Continúa señalando, que por su parte el art. 212 de la L. N° 2492 CTB, regula la forma de dictar las resoluciones en el recurso de alzada, disposición que no ha sido violada o transgredida, ya que no se ha emitido una resolución de alzada mixta, sino que de forma precisa la ARIT resolvió anular una resolución determinativa y revocar parcialmente la otra.

En consecuencia, señala que la AGIT ha violado el principio de legalidad, en el sentido positivo, ya que solo puede restringir un derecho cuando está expresamente previsto en la ley, tal como lo dispone al art. 14-IV de la C.P.E.; y en el sentido negativo, debido a que solo se puede disponer la nulidad de obrados si una norma jurídica sanciona de esta forma tal hecho.

Ausencia de requisitos esenciales para que proceda la nulidad de obrados.

Transcribe, en sus partes pertinentes las SS.CC. Nos. 731/2010 y 0332/2012, que establecen como elementos que deben concurrir para que una autoridad pueda sancionar un acto con nulidad, los siguientes: a) Principio de especificidad o legalidad, b) Principio de finalidad del acto, c) Principio de Trascendencia y d) Principio de Convalidación; advirtiendo que en este caso estos elementos no concurren, debido a que: 1. No existen norma legal que prohíba o sancione con nulidad la impugnación simultánea de dos actos administrativos, mediante un mismo recurso; 2. El acto ha cumplido la finalidad que se esperaba, pues ha permitido ejercer el derecho a la impugnación, a la defensa para la administración tributaria, y ha permitido el pronunciamiento de la ARIT Cochabamba; 3. La AGIT no ha demostrado que el acto anulado hubiese ocasionado perjuicio a la administración tributaria, ni en qué forma este habría vulnerado el debido proceso o restringido el derecho a la

defensa; 4. La nulidad ha sido declarada de oficio ya que la administración tributaria nunca reclamó esta situación en su recurso jerárquico, por lo tanto el sujeto que supuestamente fue afectado no expresó queja o reparo, por su parte la ARIT, también ha expresado su conformidad al haber admitido, tramitado y resuelto el recurso de alzada.

Inexistencia de violación al debido proceso.

Transcribe la S.C.P. N° 1027/2013 de 27 de junio, referida al derecho al debido proceso y sus alcances, y señala que el proceso desarrollado en la ARIT se sujetó estrictamente a las normas legales en vigencia, resguardando el derecho a la defensa de ambas partes y brindando un trato igualitario, donde se valoraron las pruebas según las normas y se otorgó la posibilidad a las partes de hacer valer sus derechos; del mismo modo, la resolución de recurso de alzada diferenció en su contenido los argumentos para cada una de las resoluciones determinativas, permitiendo a la administración tributaria conocer la motivación y fundamentación para asumir su resolución en cada uno de los casos, no existiendo afectación al debido proceso en ninguna de sus vertientes.

Violación al principio de verdad material.

Establece que la posición de la AGIT afecta al principio de verdad material, previsto en los arts. 180 de la C.P.E. y 4 de la L. N° 2341 LPA, mismo que tiene como fin desvirtuar el ritualismo o formalismo en las actuaciones públicas, ya que en este caso no se ha evidenciado perjuicio alguno o afectación a algún derecho, pues la AGIT acusa la violación de una norma referida a la acumulación, que además de ser inaplicable al presente caso, representa un aspecto eminentemente formal, cuando correspondía que se analice los argumentos de fondo sometidos a su revisión, conforme lo interpreta la S.C.P. N° 0048/214 de 3 de enero.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0201/2014, instruyendo a la AGIT emitir una nueva en la que se resuelvan los aspectos de fondo impugnados.

II. Contestación a la demanda presentada por la AT.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de octubre de 2014, cursante de fs. 55 a 60, señalando lo siguiente:

II.1 Que en uso de sus facultades, como cuestión previa, verificó la admisión del recurso de alzada, evidenciando conforme lo previsto por los arts. 198 y 212-I-a), b) y c) de la L. N° 2492 CTB, y los arts. 28, 44 y 36-I y II de la L. N° 2341 LPA, infracción del ordenamiento jurídico, por lo que dispuso la nulidad de obrados, encontrándose respaldado su fallo en la normativa citada.

Señala que si bien las resoluciones determinativas, identifican como sujeto pasivo a TSA Bolivia S.A., no existe identidad de objeto entre ambas, lo cual no ha sido desvirtuado por el demandante, ya que tienen como origen diferentes órdenes de verificación, modalidades y alcance, siendo por demás evidente, que la ARIT Cochabamba no debió admitir el recurso de alzada, en vista de que los procesos fueron tramitados de forma independientes y no concurrían las causales para su acumulación previstas en el art. 44 de la L. N° 2341 LPA, debiendo encausarse correctamente el procedimiento en instancia recursiva, y emitir un auto de observación, instruyendo la impugnación de forma separada de cada acto administrativo, a efecto de que sean tramitados y resueltos de forma independiente, de acuerdo a las formas establecidas el art. 212 de la L. N° 2492 CTB, y no así de forma mixta, como ocurre en este caso cuando resuelve anular y revocar a la vez.

Refiere que la resolución de alzada incumplió lo establecido en el art. 28 de la L. N° 2341 LPA, concordante con el art. 28 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA), respecto a que el objeto debe ser cierto, lícito, preciso, claro y de cumplimiento posible, por lo que en resguardo del debido proceso y a fin de no causar indefensión a los interesados, al amparo del art. 36-I y II de la L. N° 2341 LPA, resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el auto de admisión, resultando los argumentos del demandante irreales y sin fundamento jurídico, y las sentencias constitucionales a las que hace referencia muy generales, ya que no respaldan sus argumentos.

Transcribe la fundamentación contenida en su resolución de recurso jerárquico, y señala que los argumentos de la demanda contencioso administrativa no desvirtúan sus fundamentos técnico-jurídicos, pues no demuestran la errada interpretación de la norma, sino que solo realiza afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, no pudiendo suplirse la carga argumentativa del demandante, más aún cuando la Resolución Jerárquica se encuentra debidamente fundamentada, a este efecto cita como precedentes las Sentencias Nos. 510/2013 y 215/2013 dictadas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Agrega, que el demandante no puede ingresar en su demanda nuevos aspectos, pues implicaría vulnerar el principio de congruencia e igualdad de las partes, conforme lo interpretado en la Sentencia N° 228/2013 de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, evidenciándose que la resolución de recurso jerárquico fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de sus fundamentos, ya que la demanda carece de sustento jurídico tributario pues no existe agravio ni lesión de derechos.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare Improbada la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0201/2014 de 14 de febrero, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1 El 24 de abril de 2012, se notificó a TSA Bolivia S.A. con las Ordenes de Verificación Externa N° 39120VE00077 y 39120VE0076, dando inicio a la verificación del débito fiscal IVA y su efecto en el IT, y del crédito fiscal IVA, respectivamente, ambos correspondientes a los períodos noviembre y diciembre de la gestión 2009, otorgándole el plazo de tres días para la presentación de la documentación requerida.

III.2 Como resultado de las verificaciones efectuadas, la administración tributaria emitió y notificó al sujeto pasivo las Vistas de Cargo Nos. 26-00070-13 y 26-00069-13, presumiendo en ambos casos la comisión de la contravención de omisión de pago, otorgando el plazo de treinta días para la presentación de descargos.

III.3 Transcurrido el plazo previsto para la presentación de descargos, la administración tributaria emitió y notificó las RR.DD. Nos. 17-00318-13 y 17-00319-13, en las que determinó las obligaciones tributarias del contribuyentes, estableciendo en su contra deudas que ascienden a Bs 53.407 y Bs 309.466, respectivamente.

III.4 Ante esta situación, TSA Bolivia S.A. interpuso, en un sólo memorial, recurso de alzada en contra de ambas resoluciones determinativas, tras cuya tramitación la ARIT Cochabamba emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0531/2013 de 15 de noviembre, que dispuso: a) Anular la R.D. N° 17-00319-13, hasta que la administración tributaria efectúe la valoración a los descargos presentados a la vista de cargo, y b) Revocar parcialmente la R.D. N° 17-00318-13, modificando el impuesto omitido determinado de UFV's 12.214.36096 a UFV's 4.857.90.

III.5 Contra la determinación de la instancia de alzada, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, en atención al cual la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0201/2014 de 14 de febrero, que resolvió de oficio anular obrados hasta el auto de admisión del Recurso de Alzada de 19 de agosto de 2013, instruyendo a la ARIT Cochabamba emitir auto de observación, toda vez que el recurso de alzada debe ser planteado de forma separada para cada resolución determinativa.

IV. De la problemática planteada

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la impugnación simultánea de las RR.DD. Nos. 17-00318-13 y 17-00319-19, a través de un mismo recurso de alzada, contraviene la normativa tributaria vigente y vulnera el debido proceso.

V. Análisis del problema jurídico planteado

V.1 En el caso de autos el sujeto pasivo reclama el accionar de la AGIT, quien en su Resolución de Recurso Jerárquico, de manera oficiosa, acusa la inobservancia de los arts. 198-I. y III, 212-I. de la L. N° 2492 CTB y los arts. 28-c) y 44-I de la L. N° 2341 LPA, además de la vulneración al debido proceso, resolviendo anular obrados hasta el auto de admisión del recurso de alzada, por haberse tramitado en forma conjunta de la impugnación de las RR.DD. Nos. 17-00319-13 y 17-00318-13.

Revisados, los argumentos y la fundamentación técnico jurídica contenida en la resolución jerárquica, se advierte, en primer lugar, que la AGIT, ha citado y transcrito los requisitos para la interposición de los recursos de impugnación establecidos en los incs. c) y d) del art. 198-I de la L. N° 2492 CTB, así como la previsión del art. 28-c) de la L. N° 2341 LPA, que establece que el objeto del acto administrativo debe ser cierto, lícito y materialmente posible; sin embargo, a pesar de enunciar dicha normativa, no ha fundamentado en qué forma el sujeto pasivo, al impugnar de forma simultánea, en un solo recurso de alzada ambas resoluciones determinativas, ha infringido dichas disposiciones legales, pues no ha especificado si se ha incumplido alguno de los requisitos a los que hace referencia, o de qué manera el objeto de la resolución de recurso de alzada, no es cierto, lícito o materialmente posible, no pudiendo suplir una adecuada motivación y argumentación, con la simple enunciación de artículos, más aún cuando concluye que las mismas han sido infringidas, aspecto por el cual, la normativa enunciada no puede ser objeto de revisión por parte de este tribunal, pues no se ha establecido en qué forma ha sido vulnerada, incumpliendo la AGIT con su deber de motivar y fundamentar adecuadamente sus resoluciones, conforme lo dispuesto en el art. 211 de la L. N° 2492 CTB.

Asimismo, la AGIT argumenta que la ARIT no debió admitir el recurso de alzada, interpuesto en contra de dos actos administrativos (RD's), debido a que no concurren los criterios de acumulación previstos en el art. 44 de la L. N° 2341 LPA, pues no existe identidad de objeto en las resoluciones determinativas, toda vez que la primera es producto de la verificación del débito fiscal IVA y su efecto en el IT, mientras que la segunda se refiere a la verificación del crédito fiscal IVA, situación que vicia de nulidad el procedimiento de impugnación y que debió ser observada en el auto de admisión, con la finalidad de que se tramiten de forma independiente, y se resuelvan en una de las formas dispuestas en el art. 212-I de la L. N° 2492 CTB, y no así de forma mixta, anulando y revocando parcialmente.

Al respecto corresponde señalar, que de la revisión de antecedentes se evidencia que en este caso la ARIT Cochabamba, no dispuso la acumulación de procedimiento, pues esto hubiera implicado la existencia inicial de dos procesos independientes, para que después a solicitud de parte o de oficio, la ARIT hubiera instruido su acumulación, situación que no ha ocurrido, pues en este caso de manera extraordinaria el sujeto pasivo ha interpuesto, en un solo memorial, recurso de alzada en contra de dos resoluciones determinativas, aspecto que no se encuentra regulado por el art. 44 de la L. N° 2341, resultando, en consecuencia, inaplicable a los hechos suscitados en este caso, razón por la cual la AGIT, en virtud al principio de congruencia, no debió fundamentar la nulidad de obrados, en la supuesta infracción a esta disposición, cuando en realidad esta norma no tiene relación con los hechos expuestos.

Del mismo modo, al amparo del principio de informalismo, reconocido en el inc. 1) del art. 4 de la L. N° 2341, constituye un deber de la autoridad administrativa el exentar a las actuaciones del administrado de exigencias formales, y canalizar de la manera más óptima el recurso presentado para su conocimiento, resultando inexcusable su tramitación e interpretación en la forma en que resulte más favorable posible al sujeto pasivo. Por su parte, la S.C.P. N° 1388/2013 de 16 de agosto, sobre las nulidades procesales, ha expresado que: "(...) las nulidades procesales se encuentran reservadas únicamente a casos extraordinarios expresamente establecidos en la ley, generalmente relacionados a una indefensión absoluta provocada a las partes procesales o a terceros con interés legítimo y que generen una situación injusta de cosas respecto a la cual los jueces no pueden quedar indiferentes (...) La nulidad no puede originarse en la negligencia de la parte procesal que solicita la misma, lo que concuerda con el principio general del derecho que establece que "Nadie puede alegar su propia torpeza"; resultando en consecuencia impertinente el accionar de la AGIT al declarar la ineficacia de sus actos invocando un vicio de nulidad procesal fundado en su propia culpa, en vista de que ha sido la propia Autoridad de Impugnación Tributaria a través de la ARIT Cochabamba, quien ha dispuesto la admisión y tramitación del recurso, encontrándose la instancia superior (AGIT) impedida de efectuar una interpretación más regresiva, que coarte la participación activa y el ejercicio de los derechos del sujeto pasivo en el proceso administrativo.

En cuanto la emisión de una resolución "mixta", debe precisarse que en este caso la ARIT no ha dispuesto la nulidad y revocatoria parcial de un mismo acto administrativo, pues en su fundamentación técnico jurídica la resolución de recurso de alzada ha identificado claramente, y de forma separada, cuáles fueron los aspectos reclamados por el sujeto pasivo, sobre cada una de las resoluciones determinativas, así como también ha efectuado un análisis de forma independiente para cada uno de ellos, a partir de los cuales ha resuelto Anular la R.D. N° 17-00319-13 y Revocar parcialmente la R.D. N° 17-00318-13, estableciendo claramente la decisión asumida para cada uno de los actos impugnados, sin que esto afecte en modo alguno a la administración tributaria, para quien su ejecución o cumplimiento es materialmente posible, siendo más que evidente que esta situación no genera confusión, pues ha sido entendida y asimilada por la administración tributaria, quien en uso de sus derechos ha interpuesto el correspondiente recurso jerárquico, sin objetar ninguna causal de nulidad, pues resulta además elemental que en este caso deba diferenciarse y asumirse de forma independiente una decisión para cada una de los actos impugnados, habiéndose resuelto para cada caso, en las formas previstas el art. 212 de la L. N° 2492 CTB.

De lo anterior se evidencia que la AGIT, sin ingresar al fondo de la problemática, ha resuelto anular obrados, considerando infundadamente, que la admisión de un recurso de alzada en el que se impugnan dos actos administrativos, constituye un acto que vicia de nulidad el proceso; ante esta situación debemos referirnos a la S.C. N° 0731/2010-R de 26 de julio, que ha precisado: "...los presupuestos o antecedentes necesarios para que opere la nulidad procesal son: a) Principio de especificidad o legalidad, referida a que el acto procesal se haya realizado en violación de prescripciones legales, sancionadas con nulidad, es decir, que no basta que la ley prescriba una determinada formalidad para que su omisión o defecto origine la nulidad del acto o procedimiento, por cuanto ella debe ser expresa, específica, porque ningún trámite o acto judicial será declarado nulo si la nulidad no está expresamente determinada por la ley, en otros términos 'No hay nulidad, sin ley específica que la establezca' (Eduardo Couture, 'Fundamentos de Derecho Procesal Civil', p. 386); b) Principio de finalidad del acto, 'la finalidad del acto no debe interpretarse desde un punto de vista subjetivo, referido al cumplimiento del acto, sino en su aspecto objetivo, o sea, apuntando a la función del acto' (Palacio, Lino Enrique, 'Derecho Procesal Civil', 7.º IV p. 145), dando a entender que no basta la sanción legal específica para declarar la nulidad de un acto, ya que ésta no se podrá declarar, si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado la finalidad a la que estaba destinada; c) Principio de trascendencia, este presupuesto nos indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma, o para satisfacer pruritos formales, como señala Couture (op. cit. p. 390), esto significa que quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que solo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable; y, d) Principio de convalidación, 'en principio, en derecho procesal civil, toda nulidad se convalida por el consentimiento' (Couture op. cit., p. 391), dando a conocer que aún en el supuesto de concurrir en un determinado caso los otros presupuestos de la nulidad, ésta no podrá ser declarada si es que el interesado consintió expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado, y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no lo impugna por los medios idóneos (incidentes, recursos, etc.), dentro del plazo legal (Antezana Palacios Alfredo, 'Nulidades Procesales')."

Efectuado el análisis de los presupuestos establecidos para la configuración de nulidades procesales en el presente caso, se advierte que no concurre el presupuesto establecido por el Principio de Especificidad o Legalidad, reconocido además en el inc. g) del art. 4 de la L. N° 2341 LPA, pues la L. N° 3092, que regula la fase de impugnación en materia tributaria, no contiene norma específica que de manera expresa establezca que en el recurso de alzada sólo puede impugnarse un acto administrativo, así como tampoco prohíbe la impugnación de dos o más actos administrativos a través de un solo recurso de alzada, consiguientemente, no puede aplicarse el art. 36-I de la L. N° 2341 LPA, porque no se ha demostrado infracción u omisión de norma sustantiva o adjetiva, que además se encuentre específicamente sancionada con nulidad.

En relación al principio de finalidad del acto, corresponde señalar que en este caso el administrado ha interpuesto su recurso de alzada, con la finalidad de demostrar su inconformidad con lo resuelto por la administración tributaria en las referidas resoluciones determinativas, efectuando su reclamo en contra de las decisiones asumidas porque no las acepta, habiendo en consecuencia la ARIT Cochabamba, interpretado de forma correcta este cuestionamiento, otorgando la posibilidad al sujeto pasivo de que se efectúe la revisión de estos actos administrativos, en resguardo al derecho a la impugnación que le asiste al actual demandante.

En cuanto al principio de trascendencia, al amparo del cual no puede consolidarse la figura de la "nulidad por nulidad", sino que se debe justificar que la gravedad de la omisión o vicio detectado, se advierte que la AGIT no ha demostrado que en este caso se hubiera restringido o afectado derechos a las partes, así como tampoco ha evidenciado la vulneración de normas de orden público, que incidan directamente en la tramitación del recurso de alzada u ocasionen daños irreparables en el desarrollo del proceso, ya que el sujeto pasivo ha hecho uso de su derecho a la impugnación dentro del plazo establecido al efecto, y por su parte la AT ha tenido la posibilidad de asumir

defensa y justificar el contenido de sus resoluciones ante la instancia de alzada, habiendo participado ambas partes de forma activa en su tramitación.

Por último, debemos referirnos al Principio de Convalidación, resaltando que el art. 36-I y II de la L. N° 2341 LPA, al que hace referencia la AGIT, establece las causales de anulabilidad del acto administrativo, las cuales tal como señala la doctrina, pueden ser susceptibles de subsanación por la parte infractora, antes de que el acto adquiera eficacia, así como también son susceptibles de convalidación, cuando la parte afectada hubiera consentido en la misma, por lo que en el hipotético caso de que hubiese existido afectación a los derechos de la AT, la misma no ha sido denunciada ni reclamada oportunamente por la parte interesada, más al contrario, la AT tácitamente ha consentido la admisión de la impugnación de dos actos en un solo recurso de alzada, en vista de que se ha apersonado al proceso, ha asumido defensa y ha participado activamente en el desarrollo del mismo, habiendo interpuesto incluso recurso jerárquico en contra de la resolución de recurso de alzada, en la cual no ha efectuado reclamo alguno acerca del desarrollo del proceso, validando con esta actitud el accionar de la ARIT Cochabamba, y demostrando que ha conocido y comprendido a cabalidad los alcances de la resolución dictada; en consecuencia, se evidencia que no se ha consolidado ninguno de los presupuestos necesarios para que se configure y declare la nulidad procesal.

Ahora bien, la S.C.P. N° 0427/2013 de 3 de abril, que en su parte pertinente establece: "(...) en el Estado Constitucional de Derecho, la procedencia de las nulidades de actos procesales, está condicionada únicamente si el procedimiento está o no viciado, por no haber hecho efectivo un derecho fundamental o garantía constitucional, es decir, las nulidades procesales tienen relevancia constitucional.

Bajo esta concepción, las nulidades de los actos procesales serán procedentes cuando se constate irregularidades, infracciones o vulneraciones de normas procesales que se presenten en el marco de un proceso, siempre que éstas a través de la invalidación de los actos procesales, aseguren a las partes del proceso los derechos al debido proceso o a la tutela judicial efectiva, caso contrario, si no garantizan esos derechos, entonces, la invalidación del acto procesal en cuestión a través de una nulidad procesal no tienen relevancia constitucional".

Al respecto, se advierte que la AGIT ha justificado su decisión de anular obrados, argumentando la protección al derecho a la defensa y al debido proceso, consagrados en el art. 115-II de la C.P.E. y 68-6 de la L. N° 492 CTB, sin embargo, no ha fundamentado en qué manera el sujeto pasivo o la ARIT Cochabamba, a través de la presentación, admisión y tramitación del recurso de alzada, han vulnerado estos derechos y garantías; más al contrario, revisados los antecedentes del proceso, se evidencia que en todo momento se ha precautelado el derecho de las partes a ser oídas y hacer valer sus pretensiones ante las instancias respectivas, en plena observancia de los principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos, debiendo considerarse que uno de los elementos constitutivos del debido proceso, es precisamente el derecho a recurrir de los fallos o resoluciones, con el objeto de hacer conocer sus reclamos y obtener una resolución motivada y fundamentada, que responda a todos los aspectos impugnados.

En este contexto, resulta además inexcusable la inobservancia de los principios rectores del procedimiento administrativo, establecidos en el art. 4 de la L. N° 2341LPA, tales como el principio de eficacia, por el cual todo procedimiento administrativo debe lograr su finalidad, evitando dilaciones indebidas, y el Principio de informalismo vinculado al pro actione, por el cual la autoridad encargada debe interpretar la norma en la forma en que resulte más favorable al administrado, obviando aspectos de forma e ingresando a resolver el asunto en el fondo, ya que lo materialmente importante en un procedimiento administrativo no es el cumplimiento de las formalidades, sino la búsqueda de la verdad material, así como la vigencia de los derechos de las personas.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la resolución impugnada, instruyendo a la AGIT la emisión de una nueva en la que se pronuncia sobre los aspectos de fondo impugnados, considerando los argumentos expuestos en el presente fallo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consiguientemente, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0201/2014 de 14 de febrero, debiendo la AGIT emitir una nueva resolución, pronunciándose sobre los aspectos de fondo impugnados, en atención a lo considerado en este fallo.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



449

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 39 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0316/2014 de 5 de marzo, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 41, la contestación de la AGIT de fs. 80 a 84 y la del tercero interesado de fs. 158 a 161 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 89 a 91 y 95 a 96, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0256-14 de 16 de mayo, Boris Walter López Ramos en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0316/2014 de 5 de marzo, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Haciendo una transcripción textual de los puntos xvii y xix de la resolución jerárquica, refiere que la AGIT no dio una revisión íntegra de los procesos de determinación llevada a cabo al contribuyente ADM SAO SA estableciendo argumentos que solo tienen fines de validar crédito fiscal que no le corresponde, puesto que la administración tributaria (AT) realizó y fundamentó legalmente dichas observaciones identificadas con el cód. 4 evidenciándose que el contribuyente no le corresponde el beneficio del crédito fiscal por sus facturas presentadas puesto que las mismas no se encuentran dosificadas y autorizadas por el SIN; incumpliendo el art.41 de la R.N.D. N° 10-0016-07.

Reitera señalando que las observaciones que efectuó la AT en las facturas emitidas por el proveedor, no pueden generar crédito fiscal al contribuyente, porque las facturas emitidas por el proveedor Pedro Rojas Pachi no fueron debidamente dosificadas, en ese entendido ese proveedor no podía emitir notas fiscales al no tener la autorización de la AT tal como lo establece la R.N.D. N° 10-0016-07.

En ese sentido la eficacia probatoria de la factura, en términos tributarios dependerá del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que normativamente se disponga en las leyes y resoluciones administrativas referidas al efecto, cita los arts. 4 y 8.a) de la L. N° 843.

Asimismo cita como precedente jurídico lo establecido por la ARIT Santa Cruz en la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0041/2014.

Por otro lado refiere que en 18 de marzo de 2012 se publicó en el periódico La Razón un comunicado en el que se hace mención que el SIN puso en conocimiento de la opinión pública que en uso de las facultades otorgadas por la L. N° 2492, en el proceso de

investigación del comportamiento tributario que se detallan se produjo la entrega de facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios, toda vez que en los domicilios registrados en el Padrón de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas ni se tiene conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT, asimismo en el Padrón Nacional de Contribuyentes a la fecha se encuentran con la característica tributaria “domicilio desconocido” por lo que se señaló que las facturas emitidas por estas personas naturales en la cual está se encuentra incluido Pedro Rojas Pachi estas no son válidas para el crédito fiscal por lo que se recomendó tener el cuidado en la recepción de facturas o documentos que se encuentran detallados debiendo denunciar ante SIN.

Concluye señalando que la vista de cargo y la resolución determinativa contemplan todos los requisitos formales de ley.

I.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando totalmente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0316/2014 de 5 de marzo emitida por la AGIT y mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00302-13 de 5 de agosto de 2013 en su totalidad.

II. Contestación a la demanda.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. Refiere que el art. 41-I-2 de la RND N° 10-0016-07, respecto a la validez de las facturas o notas fiscales señala que deben haber sido debidamente dosificadas por la AT, consignado el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización; sin embargo señala que en virtud al principio de verdad material establecido en el art. 200-1 de la L. N° 2492 y art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), la administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal.

Que de la compulsas de la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VE/VC N° 0031/2013, se tiene que la AT observa las facturas del proveedor Pedro Rojas Pachi, refiriéndolas con el código 4 “No dosificadas por el SIN”; y señala que “...No obstante de que el contribuyente ADMSAO SA con Not. N°1028167028, presentó ante la AT documentación contable financiera como ser: comprobantes de cuenta por pagar, cheques certificados y certificación de sus facturas por parte del proveedor, que se constituyen en medios de pago fehacientes que demuestran la transacción, en estricta aplicación del art. 41-2) de la R.N.D. N° 10-0016-07, el contribuyente no puede apropiarse del crédito fiscal porque sólo las notas fiscales o documentos equivalente debidamente dosificadas por la administración tributaria son las que pueden generar el mismo”; asimismo, se advirtió que adjuntó a las facturas observadas se presentó fotocopias de los comprobantes de egreso y los cheques de pago de las señaladas facturas, de la misma forma se adjuntó los cheques certificados por el banco, por otra parte, se tiene una certificación emitida por Pedro Rojas Pachi (Empresa de Transporte Rojas), firmada por notario de fé pública y fotocopia del carnet de identidad del proveedor, además cuenta con la firma y las huellas digitales del proveedor que refrenda la emisión de las facturas observadas por la AT.

De tal manera que la resolución jerárquica establece que es la misma AT que reconoce expresamente que se demostró la realización efectiva de la transacción; además de señalar que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que la condición formal de la dosificación de las facturas de sus proveedores sea cumplida por el emisor de la misma; habiendo demostrado el sujeto pasivo el origen del crédito fiscal de las facturas observadas, según dispone el art. 70 núm. 4-5-6-7 de la L. N° 2492.

Cita como jurisprudencia la S.C.P. N° N°0903/2012 de 22 de agosto, la S.C. N° 1642/2010-R de 15 de octubre.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0316/2014 de 05 de marzo.

III. Contestación del tercero interesado.

III.1. Refiere que la responsabilidad de la dosificación de la factura es del emisor de la misma, y que las normas que regulan el sistema tributario, no pretende sancionar por la comisión de contravenciones o delitos a otro que no sea el responsable de dicha conducta, ya que de otra forma estaría vulnerando sus propios preceptos así como principios constitucionales.

Señala que ADM SAO S.A. en su calidad de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, no está obligado por norma alguna a verificar la validez de las facturas que le emiten sus proveedores, más aún ni siquiera tiene la posibilidad, medios o facultades para hacerlo, pues la única obligación establecida para ADM SAO como contribuyente, es la de exigir, registrar y declarar la correspondiente factura como evidentemente lo hizo.

Al respecto el art. 41-2) de la R.N.D. N° 10.0016.07 dispone que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos del IVA siempre que hayan sido debidamente dosificadas por la AT y consignen el NIT del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización, requisitos que se cumplen en la totalidad de las facturas observadas por la autoridad tributaria.

Que los requisitos que ahora observa y sobre los que impugna la AT solo podían ser verificados y constatados por ella, tal como lo dispone el art. 52 de la R.N.D. N° 10.0016-07. Por lo que ADM SAO SA no incurrió en infracción alguna, no correspondiendo atribuirle la sanción que pretende la AT, pues los datos que en interés propio les corresponde revisar en una factura están correctos.

Asimismo refiere que la publicación que se hubiese efectuado en el periódico La Razón en fecha 18 de marzo de 2012, es posterior a la fecha de emisión de las facturas, por lo que ADM SAO no tenía forma de saber que las facturas emitidas por el señor Pedro Rojas Pachi puedan ser sujetas a observaciones.

III.2. Petitorio de la contestación del tercero interesado.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Graco La Paz del SIN, manteniendo incólume la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0316/2014 de 05 de marzo.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

El 25 de febrero de 2013, la AT notificó personalmente a Carlos Pinto Montaña en representación de ADM SAO SA, con la Orden de Verificación N° 0012OVE01608, de 7 de febrero de 2013, comunicando que conforme a las facultades conferidas por los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492 y los arts. 29, 32 y 33 del D.S. N° 27310, será sujeto a un proceso de determinación en la modalidad operativo específico crédito fiscal, cuyo alcance se refiere al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero, marzo abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2009. Asimismo, notificó el anexo del detalle de facturas observadas y solicita presentar las declaraciones juradas, libros de compras y ventas IVA notas fiscales observadas, medios de pago y otra documentación que el fiscalizador solicite.

Presentada la documentación por ADM SAO S.A., el 11 de abril de 2013, la AT emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF N° 0460/2013, que señala del análisis de la documentación presentada por el contribuyente se estableció que las facturas de compras

observadas no se encuentran dosificadas por el SIN, según reporte de dosificación GAUSS contraviniendo el art. 13 de la L. N° 843, reglamentada por el núm. 3 del art. 41 de la R.N.D. N° 10-0016-07 habiéndose determinado un saldo del FISCO de 73.887,06; UFV equivalente a Bs 129.060; por el IVA, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 2009, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

El 14 de mayo de 2013, la AT notificó personalmente a Carlos Pinto Montaña, en representación de ADM-SAO con la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VE/VC N° 0031/2013, en la que establece sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente en la suma de 73.887,06; UFV equivalente a Bs129.060; por el IVA, de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio de 2008, que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago; sanción que preliminarmente califica como omisión de pago en aplicación de los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310; asimismo, otorga el plazo de 30 días para presentar descargos.

El 12 de junio de 2013, ADM SAO formula y presenta descargos a la vista de cargo, en el que alega que como consumidor final de un bien, no está obligado por norma a verificar la validez de las facturas que emiten sus proveedores, además que presentó un certificado notariado de prestación de servicios de su proveedor.

El 5 de agosto de 2013, la AT emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/INF N° 0056/2013, que concluye que una vez notificada la vista de cargo, el contribuyente no presentó documentación suficiente que desvirtúe las observaciones, ni demostró las nulidades alegadas, ratifica los adeudos tributarios determinados a favor del Fisco.

El 12 de agosto de 2013, la AT notificó personalmente a Carlos Pinto Montaña, en representación de ADM SAO S.A. con la R.D. N° 17-00302-13 de 5 de agosto de 2013, la que resuelve determinar de oficio la deuda tributaria de contribuyente en la suma de 78.722 UFV equivalente a Bs145.828; por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio de 2009, monto que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por la conducta.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-Santa Cruz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0853/2013 de 2 de diciembre, que resuelve revocar totalmente la R.D. N° 17-00302-13 de 5 de agosto, debido a que la documentación presentada por la contribuyente demostró la efectiva realización de la transacción y la vinculación con la actividad gravada cumpliendo las condiciones establecidas en la normativa tributaria.

Frente a éste hecho; la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0316/2014 de 5 de marzo, pronunciada por la AGIT, que confirma la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0853/2013 de 2 de diciembre, que revocó totalmente la R.D. N° 17-00302-13 de 5 de agosto, y deja sin efecto legal la deuda tributaria de 78.722; UFV equivalente a Bs145.828; por la depuración de las facturas emitidas por el proveedor Pedro Rojas Pachi, por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 2009 resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este

caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si la AGIT erróneamente confirmó la validación del crédito fiscal de las facturas identificadas con el cód. 4, mismas que no se encontrarían dosificadas ni autorizadas por el SIN, contraviniendo el art. 13 de la L. N° 843 reglamentada por el núm. 2 del art. 41 de la R.N.D. N° 10-0016-07.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la AT presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

El art. 8-a) de la L. N° 843 señala que del impuesto determinado, los responsables restarán: “El importe que resultare de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

Por su parte el art. 13 de la L. N° 843, prevé que: “El reglamento dispondrá las normas a que se deberá ajustar la forma de emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, así como los registros que deberán llevar los responsables”. Concordante el art. 41-1-2) de la R.N.D. N° 10-0016-07 reglamenta que las facturas generaran crédito fiscal siempre que cumplan con los siguientes requisitos: “Sea el original del documento y haya sido debidamente dosificada por la AT, consignado el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de la factura y el número de la autorización”.

Asimismo el art. 70-4-5 de la L. N° 2492, señalan como obligaciones tributarias de los sujetos pasivos el respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, conforme se establezcan en las normativas respectivas.

En consecuencia la eficacia probatoria de la factura o nota fiscal en relación a las operaciones gravadas por el IVA, depende del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que reglamentariamente hayan sido previstas al efecto; asimismo dicha transacción deber ser respaldada mediante los medios probatorios referidos en el art. 70 de la L. N° 2492.

Sin embargo a momento de analizar la validez de la factura, se deberá tener en cuenta que entre los principios más importantes que inspiran el procedimiento administrativo, se encuentra el principio de verdad material, que faculta a la autoridad administrativa competente a verificar plenamente los hechos que sirven de fundamento para sus decisiones, para lo cual deberá reunirse de todos los medios probatorios necesarios, y si estos no son lo suficientemente válidos según su sana crítica, queda facultado a razonar bajo este principio. Además esta atribución o facultad que la ley otorga a la AT, se concreta la función de cooperación de la administración hacia el administrado o particular respectivamente, cuando las pruebas aportadas por estos adolezcan de alguna inconsistencia referente a un dato o información, siempre con el fin de llegar a la verdad histórica de los hechos y así emitir una resolución que ofrezca seguridad jurídica, tomando en cuenta que en el procedimiento administrativo, prima la verdad material sobre la verdad formal, siendo necesario para el esclarecimiento de aquella verdad un criterio de amplitud. Principio que ha sido desarrollado por este tribunal en los AA.SS. Nos.: 218/2013, 047/2015, 378/2015, 580/2015 entre otros.

Ahora bien de la revisión de los antecedentes administrativos la AT observó las facturas del proveedor Pedro Rojas Pachi, refiriéndolas con el código 4 “No dosificadas por el SIN” indicando que “...No obstante de que el contribuyente ADM-SAO SA con NIT N° 1028167028, presentó ante la AT documentación contable financiera como ser: comprobantes de cuenta por pagar, cheques certificados y certificación de sus facturas por parte del proveedor, que se constituyen en medios de pago fehacientes que demuestran la transacción, en estricta aplicación del art. 41-2) de la R.N.D. N° 10-0016-07, el contribuyente no puede apropiarse del crédito fiscal porque sólo las notas fiscales o documentos equivalentes debidamente dosificadas por la AT son las que pueden generar el mismo”.

En atención a lo referido, la AT basa su demanda en la falta de dosificación de las facturas por parte del proveedor incumpliendo lo previsto por art. 41-1-2 de la R.N.D. N° 10-0016-07, situación que es atribuible a quien emite las notas fiscales, puesto que ADM SAO S.A. no puede quedar afectada por la negligencia del proveedor, porque al recibir la factura sólo puede verificar que la misma contenga sus datos correctos o bien que exponga el NIT del emisor, el número de factura y número de autorización y la fecha de emisión, viéndose impedido de verificar que otros aspectos, como la dosificación o información preimpresa de la factura corresponda con los registros idóneos que le permita realizar esta verificación.

En así que conforme a lo advertido en la alzada y el jerárquico, si bien las facturas se encuentran fuera del rango de dosificación, en aplicación al principio de verdad material de acuerdo a lo establecido en el art. 4.d) de la L. N° 2341, en concordancia con el art. 200 de la L. N° 3092, considerando la realidad de los hechos en la demostración de la existencia real de una venta, con lo cual se perfecciona el hecho imponible y por la que se generó el crédito fiscal; se demostró la transacción efectuada, a través de las notas fiscales emitidas, además de los cheques, depósitos bancarios, tarjetas de crédito u otros medios de pago y la documentación contable y financiera que la respaldan; señalando además que las facturas observadas no fueron emitidas por el contribuyente-ADM SAO S.A.- sino por quien concedió a favor de éste la

prestación solicitada- Pedro Rojas-, en consecuencia, las obligaciones tributarias, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la resolución jerárquica, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de buena fe contenido en el art. 69 de la L. N° 2492; correspondiendo en consecuencia confirmar el beneficio del crédito fiscal de las facturas identificadas con el código 4, otorgado por la ARIT y ratificado por la AGIT.

Con respecto a la publicación efectuada en un medio de prensa escrito; tal como afirma la AGIT, el contribuyente no pudo tener conocimiento del aquel hecho, al haberse efectuado la misma en 18 de marzo de 2012, y la transacción se efectuó en la gestión 2009, cuando se desconocía el comportamiento que tenía el proveedor Pedro Rojas Pachi, situación por la que no merece mayor análisis el argumento por la AT.

VI.2. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la AT en atención a lo fundamentado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 39 vta. de obrados, interpuesta por la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0316/2014 de 5 de marzo, emitida por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



450

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 48 a 53, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0514/2014 de 31 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 55, la contestación de fs. 91 a 95 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 114 a 116 vta. y 120 a 121, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que en virtud a las atribuciones conferidas por la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y en cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI08998, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Generales "LA CAÑADA" S.R.L., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al impuesto al valor agregado (IVA), referido a las facturas detalladas en el F-7520, declaradas por el contribuyente en los períodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, determinando como

resultado de esta verificación una deuda tributaria que asciende a UFV's 36.170.- equivalente a Bs 65.027,; consignada en la R.D. N° 17-00368-12, que fue notificada al contribuyente el 7 de enero de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los párrafos xiii y xv de la fundamentación técnico jurídica contenida en la resolución jerárquica, y señala que ha cumplido a cabalidad el procedimiento de fiscalización y/o verificación previsto en el art. 104 de la L. N° 2492 CTB, aplicando objetivamente la norma y los procedimientos, respetando debidamente los derechos y garantías del contribuyente, y no existiendo vulneración al derecho a la defensa.

Cita al art. 27 de la L. N° 2341, referido a los requisitos que debe contener el acto administrativo, y refiere que no es evidente que la AGIT valide las Notas Fiscales N° 3955, 3969, 3978 y 3985, toda vez que las observaciones sobre estas surgieron a consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras reportadas por el sujeto pasivo, encontrando diferencias, por lo que procedió a su verificación y posterior depuración al amparo del código 3, ya que el contribuyente no presentó documentación o medio probatorios que demuestren la procedencia y cuantía de los créditos consignados, pues no cumplen con lo establecido por el art. 70-4 de la L. N° 2492, y el art. 2 de la L. N° 843, pues en una venta deben concurrir la onerosidad o precio convenido entre partes, cuyo pago debe ser demostrado a través de medios de pago, y la transferencia de dominio, verificable a través del inventario o registro e ingreso a almacén, u otros, que respalden las compras efectuadas por el contribuyente, evidenciando, a partir de la fiscalización que el proveedor consignó en sus declaraciones juradas importes de ventas menores a los facturados, además de que el proveedor, con el mismo NIT, expidió facturas con el nombre de Import Export J&N, consecuentemente al no cumplir estas transacciones con lo previsto en el art. 76 de la L. N° 2492 CTB, y no haberse demostrado la realización efectiva de la transacción, resultan incorrectos los argumentos de la resolución jerárquica, y ratifican la resolución determinativa que ha establecido que no se ha presentado documentación suficiente que desvirtúen las observaciones.

Respecto a la Factura N° 84572 emitida por YFPB, señala que esta fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión, tal como lo establecen los arts. 8-a) y 10 de la L. N° 843, concordantes con el art. 43-I. de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10.0016.07 y el art. 2-II de la R.N.D. N° 10.0032.07, por lo tanto esta nota fiscal carece de respaldo legal, no siendo válida para el crédito fiscal.

Pone a consideración lo resuelto en la resolución de recurso de alzada, que validó la observación efectuada por la AT, señalando que los argumentos de la AGIT se encuentran alejados de la realidad del caso, resolviendo erróneamente revocar parcialmente la resolución de alzada, a pesar de evidenciar que el contribuyente no cumplió con la normativa tributaria, en relación a la presentación de la documentación que sustente sus transacciones y los requisitos formales indispensables para su validez, resultando incorrecto que la AGIT deje sin efecto la depuración del crédito fiscal por Bs 23.313; pese a que la AT ha llevado correctamente el procedimiento de verificación y dado respuesta al contribuyente mediante el análisis efectuado en la resolución determinativa de la documentación de descargo presentada.

Concluye señalando que las observaciones detectadas y los reparos insertos en la resolución determinativa, demuestran que el contribuyente no cumplió a cabalidad con sus obligaciones tributarias, no habiendo presentado documentación suficiente que desvirtúen dichas observaciones, contraviniendo lo dispuesto en los arts. 35, 37 y 44 del Decreto Ley N° 14379 Cód. Com., 17 y 70 de la L. N° 843, y los arts. 4, 5, 8 y 12 del D.S. N° 21530 reglamento al IVA, no pudiendo alegarse el desconocimiento de la determinación de su deuda tributaria determinada, resultando inadmisibles la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0514/2014 y en consecuencia se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00368-12.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de octubre de 2014, cursante de fs. 91 a 95 vta., bajo los siguientes argumentos:

Aclara, primeramente, que los fundamentos de la demanda son solo exposiciones generales, que no detallan de forma clara y precisa de los hechos en que se funda. Sin perjuicio de ello, señala que Fact. Nos.3955, 3969, 3978 y 3985, fueron observadas por no haberse demostrado que la transacción se hubiera realizado efectivamente, sin embargo, revisados los antecedentes, observó que las mismas se encuentran respaldadas con:

- Comprobantes de Diarios Nos. 100024, 110019, 120009 y 120019, que registran las transacciones entre la cuenta acreedora "21202002 Honorarios por pagar", contra la cuenta deudora "51201007- honorarios profesionales".

- Comprobantes de Egresos Nos. 587, 642, 663 y 702, que registran los asientos contables correspondientes a la cuenta acreedora "11101002-Caja moneda extranjera" contra la cuenta "21202002- honorarios por pagar", por la suma de \$us. 750 en cada caso.

- Notas del proveedor solicitando el pago de las facturas por servicios de "transcripción de datos de ingresos, egresos, traspasos, liquidación de impuestos y asesoramiento tributario", y Recibos de E&M Consultores y Auditores Nos. 23475, 23379, 996984 y 996820 por \$us. 750.-

- Declaraciones Juradas de los Formularios de Orden Nos.7032497080, 7032584966 y 7032711883, en los que el proveedor declara importes superiores a los facturados.

- Consulta de dosificación de las facturas en cuestión.

- Libro de compras IVA del sujeto pasivo que registra las citadas facturas.

- Nota de 26 de junio de 2012, por la cual el proveedor certifica haber emitido las referidas notas fiscales.

Evidenciando con esto, que el sujeto pasivo si presentó documentación contable sobre las facturas observadas, que deben ser consideradas como medio de pago válido, no siendo el receptor de la factura responsable por el comportamiento tributario del emisor de la misma, debiendo la AT actuar contra el proveedor.

Respecto a la Fact. N° 84572 emitida por YPFB, sostiene que verificada la nota fiscal en cuestión se evidencia que la misma registra de forma expresa datos de la fecha de pago (14 de octubre de 2010), refrendados con el sello de cancelación del Banco FIE, permitiendo verificar que la factura fue emitida el mismo día del pago y no como en la factura se expone en su parte superior como fecha de emisión (30 de septiembre de 2010), en este sentido el art. 41 de la R.N.D. N° 10.0016.07 señala que para que la empresa pueda computar el crédito fiscal debe contar con la factura original previamente, siendo imposible para la empresa registrar la factura en la fecha de emisión cuando en realidad todavía no se había emitido la misma, incumplimiento que no es atribuible al usuario sino al que presta el servicio, en este caso a YPFB, fundamento no desvirtuado en la demanda.

Transcribe los fundamentos técnicos jurídicos de la resolución jerárquica y refiere que los fundamentos de la demanda contenciosa no desvirtúan los mismos, debiendo ser independientes y constituirse en la base sobre la cual se debe fallar, como lo señala la Sentencia N° 238/2013 de la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia; asimismo, refiere que los argumentos del demandante no demuestran que se hubiera efectuado una errada interpretación de la norma, constituyéndose en afirmaciones generales e imprecisas, no pudiendo suplirse la carga argumentativa del demandante en el presente proceso, citando a este efecto como precedentes las Sentencias Nos. 510/2013 y 215/2013, emitidas por la sala plena de este tribunal.

Concluye invocando como precedente administrativo a la Resolución Jerárquica STG-RJ N°0221/2006, y ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, por considerar que no existe agravio ni lesión a derechos, que se le hubiere ocasionado al demandante.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0514/2014 de 31 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1 El 4 de junio de 2012, se notificó a la empresa "Servicios Generales La Cañada SRL", con la Orden de Verificación Interna (OVI) N° 0012OVI08988, dando inicio a la verificación del IVA crédito fiscal, contenido en 6 facturas declaradas por la referida empresa, en los períodos octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, y otorgándole el plazo de 3 días para la presentación de la documentación requerida.

III.2 Tras efectuar la verificación de la documentación presentada por el contribuyente, la AT emitió y notificó la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08988-0206/2012, presumiendo la comisión de la contravención de omisión de pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de Bs 63.194,29; importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valores, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

III.3 Evaluado el memorial presentado como descargo por el contribuyente, la AT emitió y notificó la R.D. N° 17-00368-12, en la que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, determinando una deuda tributaria total que asciende a Bs 65.027; importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales.

III.4 Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la ARIT Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA N° 0887/2013, que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 2.754; y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de Bs 20.599; y las multas por incumplimiento a deberes formales.

III.5 Contra la determinación de la instancia de alzada, tanto el contribuyente como la AT, interpusieron recurso jerárquico, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0514/2014 de 31 de marzo, que a su vez resolvió REVOCAR PARCIALMENTE la resolución de recurso de alzada, en la parte referida a la Fact. N° 84572 emitida por YPFB Redes de Gas, y confirmar la revocación de las Facts. Nos. 3955, 3969, 3978 y 3985, manteniendo firme y subsistente la multa por incumplimiento a deberes formales.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la Fact. N° 84572, declarada en su fecha de pago y no en su fecha de emisión, es válida para el cómputo de crédito fiscal; 2) Si la transacciones contenidas en las Facts. Nos. 3955, 3969, 3978 y 3985, se encuentran efectivamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre la validez de la factura declarada en la fecha de pago.

La AT en su demanda denuncia que la AGIT, al validar el crédito fiscal contenido en la Fact. N° 84572, ha vulnerado la normativa tributaria vigente, por lo que revisadas las disposiciones invocadas por el demandante, se tiene que la L. N° 843 en su art. 8-a), referido al crédito fiscal, prevé: “Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que liquida.”; y en su art. 10, dispone: “art. 10.- El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los artículos 7 al 9 se liquidará y abonará, sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial- por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario en un período fiscal”. Asimismo, el art. 43-I. de la R.N.D. N° 10.0016.07, a su vez, señala: “I. Conforme lo previsto por la ley tributaria y como regla general, los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados en el período fiscal al que corresponda la fecha de emisión del documento.”.

En este contexto, es necesario referirnos al art. 3-o) de la R.N.D. N° 10.0016.07, en el que la propia AT ha definido la “emisión” de la factura como: “...el acto a través del cual el sujeto pasivo o tercero responsable extiende la factura, nota fiscal o documento equivalente al comprador, cumpliendo con las formalidades establecidas por la AT, al haberse perfeccionado el hecho generador del IVA conforme lo dispuesto en el art. 4 de la L. N° 843 (Texto Ordenado Vigente) concordante con el artículo 4 del D.S. N° 21530 (Reglamento del IVA)”, debiendo interpretarse a partir de este concepto, las disposiciones precedentes.

En el caso de autos, si bien la Fact. N° 84572 señala como fecha de emisión el 30 de septiembre de 2010, ésta en realidad le fue extendida y principalmente entregada al usuario recién el 14 de octubre de 2010 cuando efectuó el pago por el servicio ante una entidad financiera, por lo que fue declarada correctamente en su libro de compras IVA del período octubre 2010, aspecto que no infringe ni contraviene la norma expuesta precedentemente, ya que la factura por la prestación del servicio de gas, fue puesta en conocimiento efectivo y real del usuario en el momento del pago, pues en ese preciso instante fue impresa y entregada, otorgando al sujeto pasivo, a partir de este momento, la posibilidad material de declararla, pues este recién pudo disponer de la información suficiente que le permita efectuar un adecuado registro de la misma, como ser: el número de la factura, número de autorización, código de control, etc.

En este entendido, la interpretación que realiza la AT, resulta restrictiva y arbitraria, ya que pretende imponer al contribuyente la obligación de declarar una factura, cuando ésta aún no le fue extendida ni entregada, carga que se encuentra imposibilitado de cumplir, pues no se evidencia ningún medio por el cual el comprador pueda adquirir el conocimiento de los datos necesarios que requiere para declararla en el período en el que aparentemente fue emitida, más aún cuando el propio art. 41 de la R.N.D. N° 10.0016.07, establece además como requisito para la validez de las facturas o notas fiscales equivalentes, contar en primer lugar con el original del documento; siendo en consecuencia acertado el razonamiento efectuado por la AGIT en su resolución jerárquica, cuando revoca la depuración de la Fact. N° 84572, por no ser contraria a ninguna disposición y tampoco evidenciarse la apropiación indebida del crédito fiscal, por cuanto la factura cumple con todos los requisitos señalados para su validez.

En cuanto al art. 2-II. de la R.N.D. 10.0032.07, citado por el demandante, se evidencia que el contenido del mismo, regula la emisión de las facturas por parte de los proveedores, aspecto que no se encuentra en conflicto en el presente caso, pues como se ha expuesto en anteriores párrafos, el reclamo de la AT se centra en el registro de la factura en el libro de compras IVA en la fecha de pago, situación que no se encuentra restringida ni regulada por esta disposición, no siendo pertinente su invocación y análisis en el presente conflicto.

V.II. Sobre los medios de pago que acreditan la realización efectiva de la transacción.

El demandante señala que depuró el crédito fiscal de las Facts. Nos. 3955, 3969, 3978 y 3985 emitidas por E&M Consultores y Auditores, porque el contribuyente no presentó medios probatorios de pago que respalden la realización efectiva de dichas transacciones, además de que las declaraciones Juradas presentadas por el proveedor en los períodos correspondientes a las facturas, registran importes por ventas menores a los facturados, y que el proveedor emitió facturas con diferente razón social.

De la revisión de los antecedentes del proceso, se evidencia que la empresa “Servicios Generales La Cañada”, con la finalidad de acreditar el pago de las facturas por el servicio de transcripción de datos provisto por E&M consultores y auditores, presentó: recibos de pago, comprobantes de egreso, comprobantes contables, certificaciones del proveedor y otros, tal como advierte la AGIT en su resolución jerárquica, resultando en consecuencia falsos los argumentos de la AT en la demanda, quien a pesar de haber tenido conocimiento de dicha documentación, no la valoró oportunamente, y sin mencionarla siquiera, en la vista de cargo y la resolución determinativa, la consideró insuficiente para acreditar el pago efectivo de dichos servicios.

En consecuencia, la AGIT al evidenciar esta omisión, de forma correcta, con las facultades que le asisten, ha efectuado la valoración integral de la prueba presentada por el sujeto pasivo y la información recabada de los sistemas informáticos de la AT, concluyendo que estas

fueron dosificadas por la AT y que la documentación presentada constituyen medios de pago válidos que demuestran la efectiva realización de las transacciones descritas en las Facts. Nos. 3955, 3969, 3978 y 3985, habiendo cumplido el contribuyente con el deber que tiene de respaldar sus actividades con registros contables y medios probatorios de pago, que acrediten la onerosidad de la transacción y le permitan demostrar la procedencia y cuantía de sus créditos fiscales.

Por su parte los argumentos de que el proveedor ha declarado en sus ventas del periodo un importe menor a los facturados y que ha emitido facturas utilizando el nombre comercial "Import Export J&N", además de carecer de sustento legal, refieren a aspectos que no son atribuibles al comprador del bien o servicio, sino al proveedor, siendo erróneo el accionar e interpretación de la AT, cuando pretende imponer de forma arbitraria al comprador, la carga o responsabilidad de desvirtuar situaciones que atingen exclusivamente al proveedor, generándole indefensión y vulneración al debido proceso; consiguientemente, resulta correcto el razonamiento de la AGIT, cuando señala que el receptor de la factura no es responsable del comportamiento tributario del emisor, y que en realidad es la AT, quien en uso de sus múltiples facultades y atribuciones, puede solicitar la información que requiera del proveedor y en caso de ser necesario iniciar una verificación o fiscalización contra este.

Considerando que los argumentos expuestos precedentemente, desestiman por completo las observaciones realizadas por el demandante, se establece que fue correcta la interpretación de la AGIT, quien efectuó la valoración de la prueba, al amparo del principio de verdad material inscrito en el art. 180 constitucional, garantizando al administrado, conforme lo dispone el art. 115 de la C.P.E. el acceso a la justicia y a un debido proceso, resolviendo finalmente reconocer el crédito fiscal contenido en las facturas observadas.

V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste tribunal de justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consiguientemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0514/2014 de 31 de marzo, pronunciada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



451

Empresa Nacional Boliviana Constructora ENABOLCO Ltda.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 305 a 309 de la Empresa Nacional Boliviana Constructora Enabolco Ltda. (Enabolco); en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0547/2014 de 7 de Abril de 2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 319; la contestación de fs. 413 a 417, el memorial de dúplica y, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda de Enabolco.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Administración Aduanera (AA), emitió la Vista de Cargo (VC) N° AN-GRT-UFITR 003/2012, estableciendo en su contra una deuda tributaria que asciende a UFV's 114.350,94, por observaciones realizadas a las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) 2009/631/C-394 y 2009/631/C-411, mediante las cuales importaron electrodos para soldar marca CONARCO, que fueron adquiridos de la empresa Ferrotodo Ltda., en Zona Franca Yacuiba; observando la AA que el certificado de origen consigna a Ferrotodo Ltda. como importadora, por lo que la transferencia de la mercancía a Enabolco, ocasionó que esta última pierda la preferencia arancelaria a la que se accedió con dicho documento.

Manifiesta, que una vez presentados los descargos contra la VC, se emitió la R.D N° AN-GRT-GR N° 004/2013, que rechazó todos sus descargos bajo los siguientes fundamentos; a) El Acuerdo de Complementación Económica (ACE) N° 36, y el art. 267 del D.S. N° 25870 exigen que el Certificado de Origen contenga identificación de exportador e importador, y el cambio de importador conlleva como sanción la pérdida de preferencia arancelaria otorgada por el mismo; b) La comunicación GNNGC-DNPNC N° 4435/02 fue una prueba piloto que concluyó el 20 de febrero, y la comunicación AN-GNNGC-DNPNC-F-002/05, trata del endoso aduanero a favor del Despachante de Aduana, que no implica la transferencia de propiedad de la mercancía; d) La Resolución de Directorio 01-016-09 que aprobó el procedimiento para el régimen especial de zonas francas, es posterior a los despachos observados; e) El art. 48 del R. Cód. Trib. Boliviano (RC.T.B.) otorga a la AA el derecho a fiscalización en forma posterior; y f) Es facultad de la AA exigir el pago de tributos no pagados a cualquiera de los deudores a los que considera como solidarios.

Refiere que contra esta resolución interpuso recurso de alzada que confluyó en la Resolución ARIT-CBA/RA 0025/2014 de 13 de enero que confirmó la RD, en virtud a lo cual interpuso Recurso Jerárquico, acusando violación del principio de legalidad, empero la AGIT confirmó la Resolución Impugnada.

I.2 Fundamentos de la demanda.

A) Violación del principio de legalidad.

Sostiene que la Resolución Jerárquica establece que la venta efectuada por Ferrotodo a favor de Enabolco en zona franca, transgrede los siguientes aspectos previstos en el art. 8 del anexo 9 del ACE 36: I) Las mercaderías tienen que haber sido expedidas directamente de la parte signataria exportadora a la Parte Signataria Importadora; II) La mercadería no puede sufrir ningún tipo de operación y III) La factura comercial tiene que ser anterior al certificado de origen.

Al respecto refiere que: I) El certificado de origen, cumple con las previsiones del art. 8, pues consigna como exportador a Conarco Alambres y Soldadura S.A. y como importador a Ferrotodo S.A., datos que son coincidentes con la factura comercial, y considerando que el análisis debió centrarse en verificar si la transferencia en zona franca implica la pérdida de los derechos emergentes del certificado de origen, observa que el art. 8 no prevé nada sobre este aspecto, pues de conformidad con el principio de reserva de ley, el ilícito y su sanción debieron encontrarse tipificados de manera expresa, tal como disponen los arts. 6 de la L. N° 2492 C.T.B. y 72 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA); II) En cuanto a la restricción referida a que las mercaderías en tránsito "(...)no sufran ninguna operación distinta a la carga, descarga o manipuleo(...)", considera que esta hace alusión a cambios físicos y no jurídicos de los bienes, por lo que la interpretación efectuada carece de fundamento, y sólo pretende afectar los privilegios que tiene el bien por haber sido elaborado en un determinado país, sin que exista norma jurídica que restrinja esta situación; y III) Los Certificados de Origen 0042 y 0047 han sido emitidos de forma posterior a las facturas comerciales del exportador, pues el art. 15 del ACE 36 se refiere a la factura comercial correspondiente a la importación, y no así a la factura comercial por venta del producto en zona franca, que es totalmente diferente; no existiendo violación al ACE 36.

Agrega que el debate jurídico, en este caso, versa sobre los efectos de la transferencia de un bien que tiene certificado de origen en zona franca, y que la AA no demostró qué norma, ley o convenio internacional prohíbe esta operación o la sanciona con la pérdida de los derechos que le otorga el origen de la mercancía, debiendo en consecuencia aplicarse el art. 14 - IV de la C.P.E.

Ante esta situación, manifiesta que la AGIT, al confirmar un acto que no tiene sustento legal, violó las garantías procesales de legalidad y del debido proceso en su elemento motivación, consagrados en los arts. 115 y 180 de la C.P.E.

B) Incorrecta interpretación del art. 48 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RC.T.B.).

Establece que no corresponde aplicar la facultad prevista en el art. 48 del D.S. N° 27310 RC.T.B., ya que el despacho en su momento fue sorteado a canal verde, situación que le impidió conocer los hechos observados.

Transcribe el art. 149 de la L. N° 1990 L.G.A., y señala que la AA debió verificar la autenticidad del certificado de origen al momento del despacho, pues el hecho de que la DUI fuera sometida a canal verde, no implica que la AA desconozca su contenido, ya que el funcionario habilitado firma la DUI previa revisión de la documentación de respaldo, entre los cuales se encuentra el certificado de origen a nombre de Ferrotodo y la Factura de venta en zona franca a nombre del importador Enabolco, quedando reducidas las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310 RC.T.B., porque pudieron ser ejercidas cuando se efectuó la importación, ya sea en fase de control anterior o durante el despacho, pues teniendo conocimiento de estos hechos la AA aceptó la importación, consolidando el derecho del administrado, siendo su deber observar oportunamente estos elementos, si no eran legales.

Continúa señalando, que al haber aceptado la AA estos actos, tiene el deber de respetar su estabilidad, de acuerdo a lo previsto en el art. 51 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo (RLPA), en virtud a la presunción de legitimidad y legalidad de los actos administrativos. Por lo que en resguardo de las garantías procesales de legalidad y seguridad jurídica del art. 180 de la C.P.E., no debió viabilizarse la facultad de verificación posterior, resultando la VC y la RD nulas.

I.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare PROBADA la demanda y se revoque la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0547/2014 de 7 de abril de 2014, la Resolución Determinativa (RD) AN-GRT-GR N° 004/2013 y la Vista de Cargo (VC) AN-GRT-UFITRE-003/2012, declarando válidas las operaciones aduaneras.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 28 de enero de 2015, cursante de fs. 413 a 417 vta., señalando lo siguiente:

Transcribe los arts. 8, 13 y 15 del anexo 9 del ACE 36 y el art. 50-III., del D.S. N° 27944, y establece que el certificado de origen debe cumplir con la identificación de la Parte Signataria exportadora e importadora, y que estos no podrán ser expedidos con antelación a la fecha de emisión de la factura comercial, evidenciando que en el presente caso los certificados de origen consignan como importador a Ferrotodo Ltda. y que la factura de venta en zona franca a Enabolco representa una nueva operación o actividad comercial que no forma parte del certificado de origen, concluyendo que para beneficiarse de las preferencias arancelarias no debe ocurrir ninguna otra operación conforme prevé la normativa citada.

Citando a los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 RC.T.B., y los arts. 95, 21 y 100 de la L. N° 2492 C.T.B., señala que la AA puede hacer uso de su facultad de fiscalización posterior, que se encuentra regulada por la Resolución de Directorio RD N° 01-008-11, y que a su vez dispone que la AA puede comprobar con posterioridad al despacho aduanero, el cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, a objeto de verificar su correcta aplicación, no siendo estas facultades limitativas.

Sostiene que si bien la AA tuvo conocimiento del despacho aduanero, no realizó ninguna verificación a la documentación presentada, no siendo su deber determinar si eran legales o no; asimismo, sobre el principio de legalidad y legitimidad de los actos, establece que la DUI no se constituye en un acto administrativo individual, ya que lo elabora el declarante (despachante de aduana) y no está sujeto a ninguna notificación.

Por último, refiere que la demanda sólo realiza afirmaciones generales, sin fundamentos de carácter jurídico, no pudiendo el Tribunal suplir la carencia de carga argumentativa tal como señalan las Sentencias 510/2013 y 215/2013 emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, concluye señalando que la demanda carece de sustento jurídico tributario, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos del a Resolución Jerárquica.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare Improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0547/2014 de 7 de abril de 2014, emitida por la AGIT.

III. Contestación del tercero interesado.

La Gerencia Regional a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) en su calidad de tercero interesado representada por Paul Roberto Castellanos Zenteno por memorial presentado el 9 de enero de 2015 se apersonó y presentó contestación a la demanda contenciosa administrativa presentada por el Enabolco bajo los siguientes argumentos:

Las Correctas RD y Resolución de Recurso Jerárquico: Haciendo una relación de los hechos del proceso administrativo, donde recalca que los despachos aduaneros de importación fueron tramitados con facturas donde el importador es Enabolco, por lo que se observó la validez del certificado de origen en sujeción al anexo 9 del régimen de origen del ACE 36, la que surge de la aplicación de los arts. 8 en su primera parte, 13 en sus incisos b) y c); y 15 segundo párrafo, normas que sustentaron la emisión de la RD impugnada que fue ratificada tanto en alzada como en jerárquico.

Infundada demanda contenciosa administrativa: La demanda pretende que no se de aplicación al art. 48 del RC.T.B. disposición que esta también avalada por el art. 100 y el 21 del C.T.B., por lo que no puede dejarse de lado la norma que ordena la fiscalización posterior, en la cual se verificó que el importador para la nacionalización de la mercancía era Ferrotodo Ltda., pero conforme las disposiciones del anexo 9 del ACE 36 que la expedición de la mercadería debe ser directa del exportador al importador, que no se cumple por la venta en zona franca de la misma a favor de Enabolco, que como importador definitivo no figura en el Certificado de Origen, así se entendió en las comunicaciones internas que sustentaron la decisión. Por lo que en sujeción al art. 267 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas (R.L.G.A.), el despachante debe verificar que el certificado de origen corresponda a la factura comercial y el plazo de validez del mismo, formalidades que no se cumplieron a cabalidad, puesto que al serle consignado el canal verde se autorizó el levante de las mercaderías, sin examen documental, aforo o reconocimiento físico, esto porque el llenado de la DUI es obligación del declarante.

Las pruebas aportadas como son las facturas de venta N° 00521 y 00534 emitidas por Ferrotodo, registran como proveedor a esta empresa y como importador a Enabolco, mientras que los Certificados de Origen N° 0042 y 0047, tiene como importador a Ferrotodo Ltda., entonces por efecto de la transacción comercial en recinto aduanero estos certificados carecen de validez legal, y no amparan el beneficio de aplicación de preferencias arancelarias, por considerarse otra operación comercial configurándose la omisión de pago como contravención aduanera.

III.1 Petitorio.

Finaliza pidiendo, se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa de Enabolco, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0547/2014 de 7 de abril de 2014, emitida por la AGIT.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1 El 9 de julio de 2012, la AA notificó a Enabolco Ltda. con la vista de cargo AN-GRT-UFITR 003/2012, en la que presume la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago, y determina en su contra una deuda de UFV's 114.350,94, y otorgándole 30 días para la presentación de descargos.

IV.2 Transcurrido el período para la presentación de descargos, la AA emitió y notificó la R.D AN-GRT-GR N° 004/2013, que declaró probada la vista de cargo (VC) AN-GRT-UFITR 003/2012, estableciendo la contravención tributaria por omisión de pago, otorgándole 3 días hábiles para su cancelación.

IV.3 Ante esta situación, Enabolco Ltda. Interpuso Recurso de Alzada, el cual fue resuelto por la ARIT Cochabamba mediante la resolución de recurso de alzada ARIT-CBA/RA 025/2014, que confirmó la resolución determinativa.

IV.4 Contra la determinación de la instancia de alzada, el sujeto pasivo interpuso Recurso Jerárquico, en atención al cual la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0547/2014, que resolvió Confirmar la resolución del recurso de alzada manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: "1) Si la transferencia de mercadería que cuenta con Certificado de Origen en zona franca, determina la pérdida de las preferencias arancelarias establecidas en el ACE 36; y 2) Si el art. 48 del D.S. N° 27310 RC.T.B., faculta a la AA a efectuar el control posterior, cuando no observó la documentación presentada durante el despacho aduanero".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1 Analizados los argumentos expuestos en la demanda se tiene que el sujeto pasivo acusa la violación al principio de legalidad, en virtud a que las resoluciones emitidas por la AGIT, la ARIT Cochabamba y la AA, interpretaron equivocadamente que no puede beneficiarse con las preferencias arancelarias otorgadas por el Certificado de Origen y el ACE 36, por haber infringido los arts. 8 inc b) literal III), 13 inc. c) y 15 párrafo segundo, del anexo 9 del ACE 36, que expresamente disponen:

"De la expedición, transporte y tránsito de las mercancías
art. 8

Para que las mercancías se beneficien de los tratamientos preferenciales, éstas deberán haber sido expedidas directamente de la parte signataria exportadora a la parte signataria importadora. A tal fin, se considera expedición directa:

Las mercancías en tránsito a través de uno o más estados no participantes del acuerdo, con o sin transbordo o almacenamiento temporal, bajo la vigilancia de la autoridad aduanera competente, siempre que:

No sufran, durante su transporte o depósito, ninguna operación distinta a la carga, descarga o manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación."

"art. 13.

El certificado de origen deberá cumplir, al menos, los siguientes requisitos:

b) Identificación de la Parte Signataria exportadora e importadora.

Identificación del exportador e importador;"

"art. 15

(...)Los certificados de origen no podrán ser expedidos con antelación a la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente a la operación de que se trate, sino en la misma fecha o dentro de los sesenta días siguientes. "

Ahora bien, revisado el contenido general del ACE 36, se advierte que en su preámbulo establece: "Los Gobiernos de la República de Argentina, de la República Federativa del Brasil, de la República del Paraguay y de la República Oriental del Paraguay, Estados Partes del Mercosur y el Gobierno de la República de Bolivia serán denominados "Partes Signatarias". Las Partes Contratantes de este Acuerdo son el Mercosur y la República de Bolivia", aspecto que resulta relevante al momento de interpretar el art. 8 del anexo 9, que regula la expedición, esto es, el envío o remisión de la mercadería de un lugar a otro, imponiendo la condición de que este se efectúe de forma directa de la Parte Signataria exportadora a la parte signataria importadora, esto quiere decir que el traslado se realice de forma directa de uno de los estados miembros del acuerdo a otro, aspecto que en el caso de autos ha sido cumplido a cabalidad, pues de la revisión de antecedentes se evidencia que la mercadería ha sido importada de forma directa desde Argentina (parte signataria exportadora) a Bolivia (parte signataria importadora), sin que en ningún momento haya ingresado a territorio de otro Estado ajeno al ACE.

En este contexto se tiene que el art. 8 en su inc. b) literal III), regula una situación especial, estableciendo que también se considerará expedición directa, el caso de las mercancías que se encuentran en tránsito a través de uno o más Estados no participantes del Acuerdo, esto es, cuando por alguna razón, las mercaderías tuvieren que atravesar el territorio de un tercer estado ajeno al acuerdo, e ingresen a este bajo el régimen de tránsito aduanero, ya que evidentemente no ha arribado a su destino final, condicionando que durante su permanencia en ese Estado, se encuentre a) bajo la vigilancia de la aduana, y b) no sufra ninguna operación que altere la integridad física del producto, con la finalidad de asegurar un adecuado manipuleo y su conservación; presupuestos que no se han consolidado en el caso de autos, pues como ya se ha expuesto, el traslado no se ha efectuado a través de otro territorio que no fuera el de las partes signatarias, razón por la que en ningún momento la mercancía se ha encontrado en tránsito, resultando inaplicable esta norma al caso en concreto.

En cuanto a lo dispuesto en los inc. b) y c) del art. 13, referidos a los requisitos del Certificado de Origen, se advierte que la AGIT no ha expuesto ni fundamentado en qué forma los Certificados de Origen N°...presentados por el importador, han incumplido dicha normativa, evidenciándose de la revisión de antecedentes, estos si consigan el país de origen (Argentina) y el país de destino como es (Bolivia), y que tal como lo describe la propia AGIT en sus fundamentos, registran específicamente como exportador a Conarco Alambres y Soldaduras S.A. y como importador a Ferrotodo Ltda., que fue quien realizó la compra y la internación de la mercadería a zona franca Yacuiba, sin embargo amparado en el art. 45 D.S. N° 27944 Reglamento de Zonas Francas e Industriales, que autoriza las ventas y cesiones en inmediaciones de zona franca, para la importación a consumo, el importador transfirió a Enabolco Ltda., resultando este último el importador final de la mercadería, no existiendo disposición expresa en el ACE 36 y su anexo 9, o en la normativa interna Boliviana, que establezca la pérdida de preferencias arancelarias en virtud a las transferencias efectuadas en zona franca, así como tampoco establecen la condición del registro del importador final en el certificado de origen, pues el objetivo del mismo es liberar a los productos originarios y procedentes de los territorios de las Partes Contratantes, de los gravámenes vigentes, pues el propio art. 2 del anexo 9, en su párrafo segundo establece que: "Para acceder al Programa de Liberalización, las mercancías deberán acreditar el cumplimiento del origen, de conformidad a lo dispuesto en el presente anexo" y el art. 10, que a su vez señala: "(...) el certificado de origen es el documento indispensable para la comprobación del origen de las mercancías. Tal certificado deberá indicar inequívocamente que la mercancía a la que se refiere es originaria de la parte signataria de que se trate en los términos y disposiciones del presente anexo", en razón de que la preferencia arancelaria, y el certificado de origen, no tienen como objeto certificar una condición del importador, sino de la mercancía.

También este acuerdo dice claramente respecto de las zonas francas en su art. 11 ultima parte que regula lo siguiente: "Sin perjuicio de lo anterior, serán de aplicación las disposiciones legales vigentes en cada una de las partes signatarias para el ingreso, en el mercado de los estados partes del Mercosur o de Bolivia, de las mercancías provenientes de zonas francas o áreas aduaneras especiales situadas en sus propios territorios".

Pero tal como se vio en el acuerdo la parte signataria no es el particular: sea persona natural o persona jurídica, que importa productos, sino que es el estado parte que en este caso son Bolivia y Argentina, entonces es claro que se cumplió con lo definido por el artículo citado, no siendo evidente la vulneración de esta norma, por parte de la demandante Enabolco.

También el art. 15 ha sido mal entendido ya que dice: "Los certificados de origen no podrán ser expedidos con antelación a la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente a la operación de que se trate, sino en la misma fecha o dentro de los sesenta días siguientes", pero en la resolución impugnada se hace la siguiente relación de fechas: (pág. 18 de 24, punto viii de la Fundamentación técnico-jurídica de la Resolución de la AGIT) "De manera más específica en el presente caso se observa que el Certificado de Origen N° 0047, de 1 de abril de 2009, establece como importador a "Ferrotodo Ltda", con un valor... consignando la Factura Comercial N° 0017-00006921 de 31 de marzo de 2009, asimismo el Certificado de Origen N° 0042 de 27 de abril de 2009 establece como importador a "Ferrotodo Ltda" con un valor... consignando la Factura Comercial N° 0017-00006910 de 26 de marzo de 2009, en ambos Certificados se aplica como normas de origen el anexo 9 art. 3, inciso g), de la ACE 36 (fs. 6 de antecedentes administrativos, c.2 y c.3)".

Como se puede apreciar, las fechas de expedición cumplen con el art. 15 del anexo 9 del ACE 36, los certificados de origen se expidieron después de la factura comercial y reiterando la norma dice que el certificado de origen no puede tener una fecha anterior a la fecha de la factura, del primero la fecha de la factura es del 31 de marzo y un día después se emite el certificado el 1 de abril; del segundo la factura es del 26 de marzo y un mes y un día después se emite su certificado: el 27 de abril, y en base a lo expresado por la misma autoridad demandada, se comprueba que no es cierto el fundamento expresado.

V.2. Sobre el segundo punto de controversia que, trata de la interpretación del art. 48 del D.S. Reglamentario del C.T.B., el mismo es solo un artículo de la reglamentación de una ley, empero la autoridad demandada citó la legislación relativa a toda la facultad de fiscalización que tiene la AA, expresada en los arts. 21, 95, 100 y 104 del C.T.B.; 5 y 37 de la LGA; 106 del D.S. N° 25870 RLGA; 48 y 49 del D.S. N° 27310 RC.T.B., por lo que no es posible admitir que se intente hacer valorar solo un artículo de un reglamento, existiendo estas disposiciones legales que facultan a hacer el proceso de fiscalización incluso posterior, sin ninguna limitación o restricción sea por canal verde, amarillo o rojo. Empero como se observó una ley no puede estar por encima de un tratado internacional, ni de una norma de derecho comunitario, por tal razón muy a pesar de que el punto demandado carece de sustento legal, pero la interpretación correcta del acuerdo mismo que generó a su vez sus anexos, impide que la AA pueda sancionar hechos mal interpretados.

Se demanda también: la aplicación del art. 51 del R.L.P.A., expresando que el acto que autorizó la nacionalización es uno administrativo, y siendo notificado gozaría de estabilidad; pero debe entonces probarse la existencia del acto administrativo y su notificación, lo que no se hizo, además de eso la LPA es una ley aplicable, solo en caso de no existir otra disposición específica aspecto que no se demostró, porque están tanto la Ley General de Aduanas como el Código Tributario de Bolivia, que facultan a que se hagan fiscalizaciones posteriores de cualquier nacionalización, entonces la importación no es un acto administrativo porque no se probó que la misma haya sido notificada; y

tampoco el procedimiento administrativo de carácter general, puede dejar de lado la aplicación de otras leyes específicas, las cuales gozan también de la presunción de legalidad y legitimidad, y deben aplicarse por encima de un decreto supremo.

Reiterando nuevamente de que si bien lo argumentado no es correcto, pero en realidad tampoco puede darse la razón a la AA, puesto que ha malinterpretado el anexo de un tratado internacional, que por haber sido suscrito por el Estado Boliviano, el mismo debe ser cumplido haciendo un análisis completo iniciando por el Acuerdo principal, y no solo basarse en los articulados citados del anexo 9 del ACE 36.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico ha interpretado incorrectamente la norma, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consiguientemente, se revoca y deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0547/2014 de 7 de Abril de 2014, pronunciada por la AGIT, así también la R.D. AN-GRT-GR N° 004/2013 de 15 de agosto de 2013 de la Aduana Nacional de Bolivia.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente, se adhiere a la disidencia el Magistrado Fidel Marcos Tordoya.

No firma la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán, por no estar presente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



452

**Gerencia Distrital La Paz del SIN c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 24, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0092/2014, de 20 de enero, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representado por Daney David Valdivia Coria; apersonamiento del tercer interesado de fs. 27 a 28; contestación de fs. 52 a 59; réplica de fs. 65 a 67; la dúplica de fs. 71 a 72, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que al haber advertido la falta de presentación de la Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo 8/2005, esa Administración Tributaria, procedió a determinar la base imponible usando el método de base presunta, utilizando como base promedio para el cálculo del impuesto, anteriores declaraciones juradas con similares características, lo cual derivó en la emisión de la Vista de Cargo N° 2032067174 de 9 de noviembre de 2012, la cual establece una obligación presunta por el importe de UFV 2595 (dos mil quinientos noventa y cinco unidades de fomento a la vivienda) equivalente a Bs 4.644 (cuatro mil seiscientos cuarenta y cuatro 00/100 bolivianos), intimando la presentación de la Declaración Jurada extrañada, para lo cual el contribuyente pudo apersonarse a las dependencias de la gerencia distrital a efectos de exhibir lo solicitado o presentar los descargos que correspondan, sin embargo como no lo hizo se emitió la Resolución Determinativa Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00500/2013 de 6 de junio, que determina una deuda de UFV 2495, equivalentes a Bs 4.587 (cuatro mil quinientos ochenta y siete 00/100 bolivianos). Acto que fue impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la extinción de la obligación.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1.- Agravio sobre la inobservancia a la aplicación supletoria.

Manifiesta que, el art. 5 Parág. II de la L. N° 2492, establece la supletoriedad a este código cuando existen vacíos en el mismo, de los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular. Por lo que en referencia a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al estado que se encontraría establecida en el art. 324 de la C.P.E., existe un vacío jurídico, por lo que se debe recurrir a las disposiciones contenidas en la norma sustantiva civil que en su art. 1492 Parág. I del Cód. Civ., dispone que los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece, siendo que en el acto administrativo impugnado no existió inacción por parte de la administración tributaria. Así también el Código Civil establece la imprescriptibilidad de deudas al Estado al consignarlo en el núm. 6 del art. 1052 modificado a su vez por el art. 39 de la L. N° 004. Para el caso el contribuyente ingresó en mora al ser notificado con la Vista de Cargo N° 2032067174, la cual le intima la presentación de la declaración jurada o en su defecto se proceda al pago de la deuda, intimación que interrumpe el cómputo de la prescripción como lo establece el Núm. 2 del art. 1503 del Cód. Civ. boliviano, en tal sentido la obligación se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la AGIT.

I.2.2.- Interpretación del art. 152 de la L. N° 2492.

El demandante transcribe el art. 152 de la L. N° 2492 y parte de la resolución del recurso de alzada, para concluir que se reconoce que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico al Estado (tributo omitido y sanciones), y no se puede discriminar que para delitos las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, que no fue valorada más bien omitida por la AGIT, debiendo corregirse esa omisión.

I.2.3.- No operó la prescripción como inadecuadamente manifiesta la AGIT.

Ratifica que no operó la prescripción de la acción que tiene la Administración Tributaria con respecto al IVA por el periodo 08/2005, toda vez no existió inacción por parte de esa AT, por el contrario buscó el cumplimiento de la obligación, además de haber demostrado que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la mal intencionada prescripción, en base a la norma supletoria aplicable contenida en los arts. 341 núm. 1 y 1493 parág. I del Cód. Civ..

I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/092/2014 de 20 de enero y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00500/2013 de 6 de junio.

II. De la contestación de la demanda

Indica que, no existe vacío legal alguno respecto al término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, habiéndose previsto el término de 4 años para dicho efecto como se tiene del art. 59 de la L. N° 2492, de tal manera que al existir normativa propia, no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del Código Civil. El régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas en las leyes 291 y 317, en ese sentido, es pertinente destacar que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual lo establece el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492.

En cuanto a la cita del art. 152 de la L. N° 2492, este hace referencia a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como la obligación de resarcir el mismo, por lo que, lo solicitado por el demandante en relación a la aplicación de otra normativa no es procedente. Acota que el demandante pretende una aplicación incorrecta de la norma puesto que pretende desconocer que en materia tributaria -como lo dijo anteriormente- la obligación impositiva no prescribe de oficio, lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo, por la negligencia en determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales, por lo que su inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria, no puede atribuirse al sujeto pasivo como un daño económico al Estado, debido a que la ley otorga los medios respectivos para que el SIN efectivice su determinación y cobro en un determinado tiempo. Similar tratamiento merece el parág. II del art. 3 de la L. N° 154, referido a la prescripción de la deuda tributaria sino a las acciones o facultades de la AT, consecuentemente no corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E. y 3 de la L. N° 154.

En lo relativo a que no operó la prescripción puesto que no hubo inacción por parte de la administración tributaria, señala que al tratarse del IVA del periodo fiscal agosto de 2005, corresponde aplicar el art. 59 de la L. N° 2492, disposición vigente al momento de gestarse el hecho generador. En cuanto al cómputo del art. 60 de esta ley establece que la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo. Por su parte los arts. 61 y 62 de la citada ley, señalan que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades del pago y se suspende con la notificación del inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente por seis meses, asimismo se suspende por la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, iniciándose con la presentación de la petición o recurso y extendiéndose hasta la recepción formal de expediente por la Administración Tributaria. Por lo que en el caso para el periodo de agosto de 2005, la R.D. N° 00500/2013 de 6 de junio de 2013, fue emitida cuando ya se encantaba prescritas las facultades de la administración tributaria.

II.1. Petitorio

Que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0092/2014, de 20 de enero, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales

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

1.- La AT al haber advertido la falta de presentación de la declaración jurada por el IVA correspondiente al periodo 8/200, procedió a determinar la posible deuda tributaria, lo cual derivó en la emisión de la Vista de Cargo N° 2032067174 de 9 de noviembre de 2012, que establece una obligación presunta por el importe de UFV 2595 (dos mil quinientas noventa y cinco unidades de fomento a la vivienda) equivalente a Bs. 4644 (cuatro mil seiscientos cuarenta y cuatro 00/100 bolivianos), intimando la presentación de la Declaración Jurada extrañada del referido periodo, sin embargo como no lo hizo se emitió la Resolución Determinativa Cite: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00500/2013 de 6 de junio, que determina una deuda de UFV 2495, equivalentes a Bs. 4587 (Cuatro mil quinientos ochenta y siete 00/100 bolivianos). Acto que fue impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, que dio origen a la Resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 1086/2013 de 4 de noviembre que en su parte resolutive revocó totalmente la resolución determinativa, consecuentemente declaro extinguida por prescripción de la deuda tributaria sobre el IVA del periodo fiscal agosto de 2005.

Contra la resolución de alzada la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico que culminó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0092/2014 que confirmó la resolución de alzada que revocó la resolución determinativa, por consiguiente dejó sin efecto legal por prescripción la deuda tributaria referida por el IVA, del periodo fiscal agosto de 2005.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 60, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 65 a 67 la que ratificó los términos de la demanda; apersonamiento del tercer interesado de fs.27 a 28 que propugna la resolución jerárquica y pide se declare improbadamente la demanda; dúplica de fs.71 a 72 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 73 autos para sentencia.

IV. Del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0092/2014, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si operó la prescripción conforme al art. 59 de la L. N° 2492 en contradicción a lo dispuesto por el art. 152 de la misma ley y art. 324 de la C.P.E. sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el Procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, por su orden señalamos:

1.- Inobservancia sobre la normativa aplicable para efectos de prescripción.

La prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos, reconocido por la Constitución Política del Estado, aplicable al ámbito tributario, por eso la facultad recaudativa prevista en el art. 323-I de la C.P.E., está referida a que las entidades fiscales deben ejercer en un determinado tiempo sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria de modo que los sujetos pasivos no se encuentren librados a una persecución estatal eterna que vulneraría ese su derecho y garantía a la seguridad jurídica.

En este sentido, el art. 59 de la L. N° 2492, señala que prescribirán a los cuatro años las acciones de la AT para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas, ejercer su facultad de ejecución tributaria. A su vez el art. 60 señala que el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. A su turno el art. 62-I, indica que se suspende la prescripción con la notificación del inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, y se extiende por seis meses. A su turno el Parág. II del señalado artículo, indica que se suspende con la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. Esta suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo. La L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano, incorporando el Parág. IV que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

Bajo el indicado marco legal, se establece que los hechos generadores fueron el incumplimiento con la presentación de la Declaración Jurada Form. 143-IVA, correspondiente al periodo fiscal agosto 2005. Por consiguiente, la normativa aplicable es la L. N° 2492 Cód. Trib. boliviano en su art. 59, 60 y 62, toda vez que las posteriores leyes que versan sobre la prescripción como la L. N° 291 y 317, a la fecha de los periodos tributarios eran inexistentes, no habían nacido a la vida jurídica; además, que por el principio de favorabilidad pro homine que impera en materia tributaria, se aplica la normativa que beneficia más al contribuyente, conforme lo determina el art. 150 del Cód. Trib. L. N° 2492.

En este entendido, el cómputo del término de prescripción de los cuatro años para el periodo agosto 2005, se inició el 1º de enero 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009. Posteriormente, se notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 00500/2013 de 6 de junio, notificada el 22 de julio de 2013, cuando las facultades determinativas de la administración tributaria ya habían prescrito.

En ese contexto y bajo la normativa señalada anteriormente se constata que no existe inobservancia, o vacío legal alguno de la normativa tributaria conforme al art. 5 parág. II de la L. N° 2492, que justifique legalmente la aplicación de normativa civil, ajena al caso de autos.

2.- Sobre la aplicación de los Arts. 152 de la L. N° 2492 y 324 de la C.P.E.

El mencionado artículo al que se refiere la administración tributaria, art. 324 de la C.P.E.: dispone "la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado", incorporado en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, es necesario manifestar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con deudas que emergen de la responsabilidad por la función pública; es decir, por actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la art. 11 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 Cód. Trib., dispone que si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado'; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y a los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; en nuestra legislación se encuentra contemplado el daño económico, considerado como aquél perjuicio, daño que puede ser evaluable en dinero conforme lo dispone el art. 31 de la L. N° 1178, para el que se establece un mecanismo expreso en su determinación o calificación, toda vez que para cuantificar ese daño, se sujeta a un procedimiento de auditoría interna que merecerá un informe preliminar y complementario que identifique hallazgos de responsabilidad civil con daño económico que a su vez pasa a la Contraloría General del Estado Plurinacional que emite un dictamen de responsabilidad civil determinando el daño económico causado al Estado. En tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso administrativa, resulta inaplicable al caso.

Por otra parte la Sala Plena de éste Tribunal emitió el A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, señala que: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la art. 11 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso".

VI. CONCLUSIONES.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la disposición final tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 24, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0092/2014 de 20 de enero.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



453

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 31, en la que Boris Walter López Ramos, en su condición de Gerente de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0298/2014 pronunciada el 27 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación del tercer interesado de fs. 61 a 64, respuesta a la demanda de fs. 84 a 88, réplica de fs. 91 a 95, dúplica de fs. 99 a 100, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que, el 17 de agosto de 2009, el contribuyente presentó la Declaración Jurada del Impuesto a las Utilidades de la Empresas Retenciones, del periodo agosto 2009, mediante F-570 con N° de Orden 7031690796, el cual declara un saldo a favor del Fisco de Bs. 6.912, sin embargo ante el no pago de dicha deuda tributaria, la AT el 7 de agosto de 2012, notificó al contribuyente con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 1084/2012, por el que se le comunica que se dará inicio a la ejecución tributaria, de dicha declaración jurada.

Posteriormente se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0376-13, concediendo al sujeto pasivo el plazo de 20 días para presentar descargos o en su caso proceder al pago de la sanción por omisión de pago en aplicación del art. 168 de la L. N° 2492. Dentro de este plazo el contribuyente presentó fotocopia simple del formulario 521 de la solicitud de rectificación con N° de Orden 7031732935 de 16 de septiembre de 2009, en cuyo detalle a rectificar no se indica nada para el periodo agosto de 2009, además no acompañó la resolución de aceptación o rechazo de la citada rectificatoria, que debe ser emitida por la administración tributaria. En ese contexto el 20 de junio de 2013, se emitió la R.S. N° 18-00283-13 contra el contribuyente Banco de Cochabamba S.A. en liquidación, al evidenciarse que no realizó el pago de la deuda tributaria autodeterminada, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista por los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310.

Ante ello el contribuyente el 12 de agosto de 2013 presentó recurso de alzada, mismo que previo trámite, generó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0843/2013 la que anula obrados hasta la R.S. N° 18-00283-13 de 20 de junio.

Ante esta resolución el 19 de diciembre de 2013, la AT, interpuso recurso jerárquico que fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0298/2014 de 20 de enero de 2014, confirmando la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Bajo el subtítulo de primero, señala que en el análisis de la resolución de recurso jerárquico se establece que o se habría valorado el formulario de pago y que la resolución sancionatoria no se encontraría fundamentada, por lo que se habría vulnerado el derecho constitucional a la defensa y debido proceso.

Al respecto transcribe los Arts. 78 de la L. N° 2492; 28 Parág. II del D.S. N° 27310 y 12 parág. II de la RND 10-0033-04 referidos a la rectificación impositiva y su aprobación previa por la administración tributaria, para efectos de validez. A continuación nuevamente sobre las declaraciones juradas rectificatorias, señala el D.S. N° 25183 de 18 de octubre de 1998 y transcribe sus arts. 2, 4, 5 y afirma que tal normativa habría sido incumplida puesto que el supuesto trámite de rectificatoria: nunca fue aprobado por la AT antes de su presentación en el sistema financiero; el contribuyente no hizo el seguimiento a su solicitud de rectificación ante el área de fiscalización; que no presentó una solicitud formal debidamente fundada ante la AT, acompañando la documentación de soporte y del proyecto de declaración jurada rectificativa; la administración tributaria no ha emitido ninguna resolución de aceptación o rechazo con referencia al caso específico.

En consecuencia, no sería la administración tributaria quien no ha seguido el procedimiento de rectificatoria, al contrario esta evidenció que existió un total abandono del referido trámite por parte del contribuyente, por las circunstancias anotadas anteriormente.

Bajo el subtítulo de segundo, manifiesta que con referencia a la supuesta nulidad alegada en la resolución jerárquica impugnada, hace mención al art. 28 de la L. N° 2341, sobre elementos esenciales del acto administrativo, siendo los mismos, la competencia, causa, objeto, procedimiento, fundamento y finalidad y que la resolución sancionatoria contiene éstos elementos a diferencia de la resolución jerárquica impugnada que carece de fundamento técnico y jurídico, toda vez que el mismo no pudo desvirtuar las observaciones realizadas por la AT en la resolución sancionatoria emitida, que cumple con todos los requisitos legales de validez, con aspectos tributarios de hecho y derecho que determinan y fundamentan las observaciones, dentro del marco jurídico y la doctrina tributaria, por los cual los argumentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada carecen de valor legal ya que en ningún momento se vulneró el derecho a la seguridad jurídica, el debido

proceso y el derecho a la defensa, en vista de que el contribuyente en todo momento conoció el estado del proceso sancionador, fue notificado con todas las actuaciones de la AT a través del auto inicial de sumario contravencional y con la correspondiente resolución sancionatoria, se hizo conocer la sanción establecida por la contravención de omisión de pago, asegurando de esta manera el derecho a la legítima defensa y al debido proceso, por lo que no procede la nulidad de obrados.

I.1. Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia declarando probada la demanda y se revoque la Resolución N° AGIT/RJ 0298/2014 y en definitiva se mantenga firme y subsistente la R.S. N° 18-00283-13 de 20 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la AGIT, se apersona al proceso y contesta la demanda en forma negativa señalando:

Pese a que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada, manifiesta que la R.S. N° 18-00283-13 si bien cumple con los requisitos establecidos en el núm. 3 del art. 17 de la R.N.D. N° 10-0037-07, respecto a detallar el N° de la Resolución, el lugar y fecha de emisión, nombre o razón social del sujeto pasivo, el NIT, el N° del Auto Inicial de Sumario Contravencional, el acto u omisión que origina la contravención, la norma infringida, la sanción aplicada y la norma en la que se encuentra establecida, la exigencia de cumplir con el deber formal extrañado, los plazos para la impugnación y la firma y sello de la autoridad competente; sin embargo en la valoración de pruebas de descargo y alegaciones presentadas por el sujeto pasivo en el término establecido por el art. 168 de la L. N° 2492, la AT se limita a considerar únicamente la solicitud de rectificación y su rechazo con el argumento de que para sea válida debe estar autorizada y/o aprobada por la administración tributaria, conforme al art. 28 parág. II del D.S. N° 27310; sin tomar en cuenta, que el sujeto pasivo adicionalmente, presentó las declaraciones juradas, form. 570 de los periodos agosto 2009, libro mayor y la boleta de pago form. 1000 con N° de Orden 7031737201, incumpliendo con los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin causando indefensión al sujeto pasivo de acuerdo a lo dispuesto en el parág. II, art. 36 de la L. N° 2341. Por parte si bien la resolución sancionatoria contiene, en sus vistos, la descripción de los antecedentes de hecho de los cuales emerge la presunta contravención por omisión de pago por el IUE-RET del periodo agosto de 2009, sin embargo no se evidencia que la fundamentación de resolución sancionatoria se haya realizado en base a la información proporcionada por el contribuyente, en la atapa de descargos, consecuentemente el acto impugnado no reúne los elementos esenciales exigidos por ley.

En relación al argumento de la AT del segundo punto de su demanda, se advierte que ésta entidad únicamente efectuó la valoración sobre la solicitud de rectificación sin explicar los motivos por los cuales no fue valorado la boleta de pago F-100 con N° de Orden 7031737201 de 17 de septiembre de 2009, en consecuencia se verificó que la administración tributaria no valoró toda la documentación presentada como descargo al auto inicial de sumario contravencional, por consiguiente la resolución sancionatoria emergente no se encuentra debidamente fundada infringiendo lo señalado en el art. 28-e) de la L. N° 2341, en consecuencia la falta de motivación del acto impugnado vulneró el derecho constitucional a la defensa y al debido proceso establecido en el art. 68-7) de la L. N° 2492.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos, permite concluir lo siguiente:

1.- El 17 de agosto de 2009, el contribuyente Banco de Cochabamba S.A en liquidación, presenta la declaración jurada del impuesto a las utilidades de la empresas retenciones, del periodo agosto 2009, mediante f-570 con N° de Orden 7031690796, en la cual declara un saldo a favor del Fisco de Bs. 6.912, sin embargo ante el no pago de dicha deuda tributaria, la AT, notificó al contribuyente con el Proveído e Ejecución Tributaria N° 1084/2012, mediante el cual se le comunica que se dará inicio a la ejecución tributaria, de dicha declaración jurada.

Después se emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0376-13, concediéndole el plazo de 20 días para presentar descargos o en su caso proceder al pago de la sanción por omisión de pago en aplicación del art. 168 de la L. N° 2492. Dentro de este plazo el contribuyente presenta fotocopia simple del formulario 521 de la Solicitud de Rectificación con N° de Orden 7031732935 de 16 de septiembre de 2009.

A continuación el 20 de junio de 2013, se emitió la R.S. N° 18-00283-13 sancionando al contribuyente Banco de Cochabamba S.A. en liquidación, por el no pago de la deuda tributaria auto determinada, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista por los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310.

Ante ello el contribuyente el 12 de agosto de 2013 presentó recurso de alzada, mismo que previo trámite, generó la resolución de recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0843/2013 la que anula obrados hasta la R.S. N° 18-00283-13 de 20 de junio debido a la falta de fundamentación y valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo.

El 19 de diciembre de 2013, la AT, interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0298/2014 de 20 de enero de 2014, confirmando la resolución de alzada.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 89, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 91 a 95 que ratifica los términos de su demanda; a su turno fue presentado réplica que sale de fs. 99 a 100 que repite los términos de la respuesta. De fs. 61 a 64 cursa memorial de apersonamiento y respuesta a la demanda por el tercer interesado que solicita se declare Improbada la demanda.

Concluido el trámite procesal, por decreto de fs. 101, se dispuso autos para sentencia, posteriormente cursa memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales cursante a fs. 112 que pide se emita la sentencia correspondiente.

IV. Problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0298/2014, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar, la legalidad o ilegalidad de la decisión que anula obrados, hasta la emisión de la R.S. N° 18-00283-13 de 20 de junio, para que se emita una nueva que se ajuste a la previsión de los Arts. 99 Parág. II de la L. N° 2492; 36 parág. II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27310.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación así como de la AT. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J.I que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

De los antecedentes administrativos cotejados con la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene:

De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que el 17 de agosto de 2009, el contribuyente Banco de Cochabamba en liquidación presentó la Declaración Jurada Form. 570 núm. Orden 7031690796 correspondiente al periodo fiscal agosto 2009, declarando como saldo a favor del fisco el monto de Bs6.912, sin embargo ante el no pago de éste importe la AT el 7 de agosto de 2012 notificó al contribuyente con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) N° 1084/2012 de 20 de julio, al considerarlo un Título de Ejecución a la declaración jurada formulario N° Orden 7031690796, comunicándole el inicio de la ejecución tributaria de acuerdo a los arts. 108-6) de la L. N° 2492 y 4 del D.S. N° 27874. Posteriormente se le notificó con el Auto Inicial de Sumario Contravencional (AISC) N° 25-0376-13 de 1 de marzo de 2013, calificando preliminarmente la conducta del contribuyente como "Omisión de Pago" de acuerdo al art. 165 de la L. N° 2492 y otorgándole el plazo de 20 días para la presentación de descargos, en los cuales presento los siguientes:

- 1.- Papeleta de Depósito Banco Nacional de Bolivia de 17 de agosto de 2009-form. 570 periodo julio 2009 por el monto de Bs.6.912.
- 2.- Copia del form. 570 extraído del Portal Newton de Impuestos Nacionales de 3 de mayo de 2013, correspondiente al mes de julio 2009.
- 3.- Papeleta de Depósito Banco Nacional de Bolivia de 17 de septiembre de 2009- Form. 100 que paga el Form. 570 Periodo agosto 2009 por el monto de Bs. 36.
- 4.- Form. 100- Boleta de pago por el periodo agosto 2009 para el pago por el periodo agosto 2009 para el pago form. 570 por el monto de Bs. 36 impreso por el Portal Newton el 18 de septiembre de 2009.
- 5.- Form. 570- periodo agosto 2009 con N° de Orden 7031690796 por el monto de Bs6.192 de 3 de mayo de 2013.
- 6.- Reporte del Libro Mayor cuenta 242.03.1.03.00- Retención IUE a terceros por el periodo del 1 al 31 agosto de 2009.
- 7.- Form. 521 v1 N° de Orden 7031732935 de 16 de septiembre de 2009, de rectificación del Form. 570 con N° de Orden 7031690796.

Prueba que cursa de fs. 16 a 27 de antecedentes administrativos, que dio lugar a que la Administración Tributaria emita la R.S. N° 18-00283-13.

Ahora si bien la indicada R.S. N° 18-00283-13 sanciona al contribuyente Banco de Cochabamba S.A. en liquidación, al evidenciarse que no realizó el pago de la deuda tributaria autodeterminada, es decir por omisión de pago, sin embargo no tomó en cuenta el pago previo realizado por el contribuyente sobre la merituada autodeterminación antes de su emisión, lo que repercutió en la correcta base del cálculo de la multa. En ese sentido revisada esta resolución, contiene en sus vistos diferentes elementos que hacen al contenido de una resolución, como lo es la descripción de antecedentes y hechos de los cuales emerge la presunta contravención por omisión de pago por el IUE-RET del periodo de agosto de 2009, pero al igual que las resoluciones emitidas en el caso en vía impugnatoria, no se constata, pronunciamiento y fundamentación respecto a la prueba presentada en calidad de descargo referido a la boleta de pago F-100 con N° de Orden 7031737201, en consecuencia esta resolución sancionatoria no reúne todos los requisitos exigidos el art. 99-II de la L. N° 2492, cuyo vicio acarrea su nulidad.

Al respecto el art. 99 parág. II de la L. N° 2492, establece que la resolución determinativa que dicte la administración tributaria deberá contener como requisitos mínimos, lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y derecho, la ausencia de estos requisitos la viciara de nulidad. Contrastado estos requisitos con el contenido en la resolución sancionatoria, es evidente que ésta no contiene los fundamentos de hechos relacionados específicamente a la prueba presentada que incide directamente en la base del monto de la multa, independientemente del trámite de rectificación realizado y de que la resolución sancionatoria aludida, contenga otros requisitos de validez, que no respaldan o avalan la inexistencia de la valoración probatoria y

fundamentación extrañada que vicia de nulidad dicho acto porque no cumple los requisitos formales, indispensable para que alcance su fin. Además que la Resolución Sancionatoria sólo fundamenta su decisión en el hecho de que la solicitud de rectificación para ser válida debe estar autorizada y aprobada previamente, circunstancia que no enerva la falta de valoración probatoria, sobre la prueba aportada.

El parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso en concordancia con los núm. 6 y 7 del art. 68 de la L. N° 2492 los cuales establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados y aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos. Aspecto que se violentó en la presente causa por cuanto se vulneró el derecho a la defensa por las razones que anteriormente se anotaron.

En ese contexto el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 aplicable supletoriamente al caso por la permisón contenida en el núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 señala que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, asimismo el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé que es procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

Si bien es cierto que se presume la legitimidad de los actos administrativos, sin embargo la R.S. N° 18-00283-13 de 20 junio no cumplió con lo previsto por el art. 99-II de la L. N° 2492 que a su vez afecta su validez, por cuanto el art. 99 del Cód. Trib., señala de manera imperativa los requisitos mínimos que debe contener la misma, traducidos en fundamentos de hecho y de derecho, cuya ausencia conlleva a la nulidad del acto en cuestión. En esta línea, la R.N.D. N° 10-0037-07, en su art.17-3) exige la relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentados por el sujeto pasivo y valoración realizada por la administración tributaria.

Finalmente, la L. N° 2492, Cód. Trib., en su art. 68 de los derechos en sus incs-2), 6) y 7), establece los derechos del sujeto pasivo y que la AT debe resolver expresamente las cuestiones planteadas por éstos dentro de los plazos establecidos, así como a formular y aportar todo tipo de pruebas, alegatos que deberán ser considerados adecuadamente por los órganos competentes, al emitir la resolución respectiva.

VI. Conclusiones.

En ese sentido, no se evidencia violación al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, cuando anula resolución impugnada por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo y equitativo y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos, motivada y fundada en derecho. En tal circunstancia los argumentos del demandante, no tienen fundamento legal alguno en vista de que la resolución jerárquica se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta de fs. 25 a 31, por Boris Walter López Ramos, en su condición de Gerente de GRACO Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0298/2014 pronunciada el 27 de febrero, dictada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio 2017.

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



454

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo

Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 43 a 48 interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0336/2014, de 05 de marzo (fs. 27 a 40), el memorial de contestación de fs. 78 a 85, la réplica de fs. 108 a 111, la dúplica de fs. 115 a 116, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la Demanda.

I.1. Fundamentos de hecho de la demanda.

Que, Boris Walter López Ramos, se apersonó por memorial de fs. 43 a 48, en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la R.A. N° 03-0083-14 de 12 de febrero (fs. 42), manifestando que al amparo de lo establecido en el art. 10 de la L. N° 212, y los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por disposición del num. 2 del art. 74 de la L. N° 2492, y en mérito a la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución AGIT-RJ 0336/2014 de 05 de marzo.

Expresa que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI8952, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado, Crédito Fiscal, correspondiente a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010.

De la verificación referente al IVA, sobre base cierta, de conformidad a lo establecido en el art. 43-I del Cód. Trib. Boliviano, comprobó que el contribuyente no determinó el impuesto de acuerdo a ley, consignando en las declaraciones juradas, datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante, infringiendo las disposiciones previstas en la L. N° 843, decretos supremos reglamentarios y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la AT.

En base a lo señalado, se ajustaron las bases imponibles liquidándose el tributo sobre la base de las facturas observadas y declaradas por el contribuyente, originando reparos en el IVA por los periodos comprendidos en el alcance de la orden de verificación. Asimismo se labraron Actas por Contravención Tributaria N° 56231, 56230 y 56425, por incumplimiento de deberes formales.

Practicada la liquidación previa de adeudos, se estableció el monto de 3.945,03 UFV's, que incluía el tributo omitido, intereses, multas por incumplimiento de deberes formales emergentes de las actas por contravención tributaria y la calificación preliminar de la conducta por omisión de pago.

Girada la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/0045/2013 de 17 de abril, la misma fue notificada al contribuyente el 14 de mayo de 2013, con la finalidad que dentro del plazo establecido por ley, asuma defensa, produzca y ofrezca pruebas. Presentados los descargos y en vista de no ser estos suficientes para desvirtuar las observaciones, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a notificar al contribuyente con la R.D. N° 17-00305-13 de 31 de julio, contra la que el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0866/2013, que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa impugnada; fallo que motivó a la AT a interponer recurso jerárquico, que fue resuelto por la resolución ahora impugnada, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante inicia la exposición de los fundamentos de la demanda, haciendo una transcripción del acápite IV.4 de la resolución jerárquica impugnada, relativa a la fundamentación técnico jurídica, señalando que la AGIT en el argumento transcrito, establece que el error de la nota fiscal observada, se debió a que la misma, cuenta con un error de impresión de la factura; al respecto señala que la AT dio cumplimiento a la normativa tributaria para la verificación, revisión y análisis de la documentación presentada por el contribuyente, determinando de esa manera que el mismo no presentó documentación de descargo a la factura que se encuentra No dosificada, por lo que correspondería ratificar lo observado en la nota fiscal en aplicación del núm. 2, del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal, que las notas fiscales estén debidamente dosificadas por la Administración Tributaria; citando para reforzar su argumento, el art. 15 de la RND N° 10-0016-07 y el art. 7 del D.S. N° 27310.

Que el contribuyente procedió a la utilización indebida de créditos fiscales (CF-IVA), con origen en compras respaldadas en facturas no dosificadas, requisito indispensable para su validez, beneficiándose indebidamente con dicho crédito fiscal por lo que no corresponde la

traslación de la obligación, dado que el mismo, debe demostrar la procedencia de su crédito fiscal y desvirtuar la observación que realizó la AT a la factura N° 533, aspecto que no ocurrió en el presente trámite administrativo; por lo que pretender valorar la mencionada factura, pese al incumplimiento de los requisitos para su validez, contraviene la normativa tributaria.

Manifiesta que otro punto de la resolución jerárquica que le causa agravio, es el referido a las multas por incumplimiento de deberes formales, señalando al respecto que la AGIT, de manera superficial estableció que existiría falta de tipicidad en la conducta del contribuyente; afirmando que en cuanto a las observaciones realizadas por el ente fiscal al incumplimiento de la presentación de información de los libros de compras IVA a través del Módulo Da Vinci, en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas por el periodo fiscal, la AT, sancionó el incumplimiento aplicando normativa vigente y no como pretende la AGIT, señalando en la resolución jerárquica, que se habría aplicado la sanción por analogía, aspecto que resultaría ser falso, pues las observaciones establecidas por incumplimiento a deberes formales contenidas en las actas de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56230 y 56231, corresponden a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, por lo cual se sancionó con el subnumeral 4-2 del num. 4 del anexo consolidado A) de la resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07, normativa vigente a momento de la comisión de la contravención, por ello, la norma específica que el contribuyente infringió se encuentra señalada en el parágrafo I del art. 50 "Formato de Libro de compras y ventas IVA – Da Vinci LCV", de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, vigente a partir del 02 de julio de 2007, en la que se indica claramente que los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del libro de compras IVA a través del Software Da Vinci-LCV, conforme a lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0047.05, vigente a partir del 01 de marzo de 2006, que establece que deberán presentar la referida información en base a campos definidos, lo que significa que para el caso presente, el nombre del campo a consignar es el número de autorización de la nota fiscal declarada en los periodos objeto de verificación, el tipo de dato a registrar debe ser numérico describiéndose claramente que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal, y no como pretende la AGIT, que no existe tipificación del mismo; norma que la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, tenía la obligación de cumplir.

Que en el mismo sentido, el art. 4 de la misma normativa tributaria señalada, establece que el incumplimiento del art. 2 de la citada resolución, constituirá incumplimiento al deber formal de información, correspondiendo la aplicación de la sanción dispuesta en el subnumeral 4-2 del num. 4 del anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0021.04 de 11 de octubre de 2004, señalando adicionalmente, que el pago de la multa no exime al sujeto pasivo de la presentación de la información requerida; además que a la fecha de ocurrido el incumplimiento por parte de la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, gestión 2010, se encontraba en plena vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07 de 14 de mayo de 2007, cuya disposición final sexta, abroga la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0021.04, sin embargo el Anexo Consolidado de los deberes formales y sanciones por incumplimiento de la Resolución N° 10.0037.07, referida al deber de información tipificado en el subnumeral 4-2 del num. 4, se encontraba en plena vigencia y es de pleno conocimiento del contribuyente.

Manifiesta también que el parág. VII del art. 45 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, establece que la obligación de preparar los registros es independiente de la obligación de presentar el detalle de Compras IVA a través del Software Da Vinci-LCV, de acuerdo con la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0047.05 de 14 de diciembre de 2012, transcribiendo al respecto, la disposición cuarta, parágrafo III de la RND N° 10.0016.07, de cuya lectura señala que se puede evidenciar que el incumplimiento sancionado mediante actas N° 56230 y 56231, se encuentra normado y en plena vigencia en el momento en que acaecieron las contravenciones señaladas, siendo responsabilidad del contribuyente dar cumplimiento a todas las disposiciones emitidas por la AT, más aun habiendo esta entidad señalado con anterioridad que si existieran errores en la información presentada a través del Módulo Da Vinci-LCV, se permitía el reemplazo del archivo; sin embargo, producto de la revisión efectuada en el Departamento de Fiscalización a los Libros de Compras enviados a través del módulo Da Vinci, se encontró que la información enviada, no se encontraba conforme a lo establecido en el art. 50 de la RND 10.0016.07, constituyendo incumplimiento a los deberes formales que debe ser sancionado.

Finalmente agrega que la sanción señalada en el subnumeral 4-2-1, adicionado a la RND 10-0030.11 de 07 de octubre de 2011, está establecida en aplicación de lo previsto en el art. 123 de la Constitución Política del Estado, por lo que la AGIT, aplicó de forma errónea la RND 10.0016.07, al establecer con una interpretación sesgada, revocar las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento N° 56230 y 56231.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle revocando parcialmente la Resolución AGIT-RJ 0336/2014 de 05 de marzo y en definitiva, declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00305-13 de 31 de julio.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 51, se dispuso que con carácter previo a la admisión de la demanda, el demandante aclare el nombre y domicilio del tercero interesado, otorgándole el plazo de 10 días bajo apercibimiento de tenerse como no presentada.

Subsanada la observación, por providencia de fs. 54, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como tercero interesado la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 22 de agosto de 2014 como consta a fs. 102, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 104 y recibida según cargo de fs. 104 vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 105, su arribo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 78 a 85, fue providenciado a fs. 105, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la R.S. N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 76), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

La autoridad demandada expresó a través del memorial de contestación, lo que a continuación en síntesis se describe:

Respecto a la depuración del crédito fiscal, base imponible de la sanción y reducción de sanciones, luego de transcribir los numerales vii, x, xi, xii, xiii, xiv de la resolución jerárquica impugnada, señaló que la AGIT, en virtud del principio de verdad material establecido en el Código Tributario Boliviano, procedió a analizar la documentación presentada por el sujeto pasivo, y evidenció que durante el proceso de verificación, presentó documentación consistente en: Comprobante de contabilidad que registra el pago efectuado, mediante Cheque N° 1976526, nota de recepción por la compra de jeringas, certificación del proveedor por venta de insumos detallando la Factura N° 533, nota de la Imprenta Takagaki, en la que reconoce que en dicha factura se consignó erradamente el N° de autorización 1001001565783, siendo el correcto 7001001565873 por error de impresión; documentación que puso en evidencia la realización de la transacción contenida en la mencionada factura y que si bien la RND N° 10-0016-07, en su art. 41-2, establece que una factura no dosificada, no es válida para el cómputo del crédito fiscal, no es menos cierto que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, consiguientemente, la observación obedece al incumplimiento en el que incurrió el proveedor, por lo tanto, los argumentos de la AT, carecen de sustento.

Por otro lado manifiesta que fue la AT que en el papel de trabajo de fs. 16 de antecedentes administrativos, observó que la factura N° 533 fue autorizada bajo el Número de Autorización N° 7001001565873; sin embargo, la factura consigna la Autorización N° 1001001565783, advirtiéndose el error de la imprenta responsable de la impresión de dicha nota fiscal, aspecto que refuerza los fundamentos vertidos en la Resolución Jerárquica; adicionando al respecto, que el demandante en sus fundamentos, solo expresa una queja general, sin fundamento y sin especificar, por qué la documentación presentada por el sujeto pasivo no respalda la citada nota fiscal observada, por lo que el Tribunal Supremo de Justicia, no podría ingresar a analizar aspectos que no fueron precisados en la demanda, pues lo contrario sería fallar ultra petita.

En cuanto a las multas por incumplimiento de deberes formales, transcribe los numerales x, xi, xii, xiii, xiv, xv, xvi y xvii, manifestando luego de hacer ciertas consideraciones sobre el ilícito tributario, el tipo y sus características, que en el caso presente, la AT emitió contra el sujeto pasivo, una primera acta de Contravenciones Tributarias, vinculada al Procedimiento de Determinación N° 56230, por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de registros en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en una norma específica del mes de octubre de 2010, por haber contravenido los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07, sancionando con una multa de 1.500 UFV's por periodo, según el Anexo "A", sub num. 3-2 de la RND N° 10-0037-07. Asimismo, en una segunda acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56231, contra el sujeto pasivo, por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de Presentación del Libro de Compras IVA, a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores, por el periodo fiscal octubre de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND N° 10-0016-07, sancionando con una multa de 150 UFV's por periodo, de acuerdo a lo establecido en el sub numeral 4-2-1, parág. II, art. 1 de la RND N° 100-0030-11.

Respecto a lo dispuesto por los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07, señala que dicha normativa no exige que la información sea registrada de forma precisa o correcta, más aun considerando que las diferencias detectadas por el sistema SIRAT 2, de la que emergió la orden de verificación Interna, tuvieron como origen, la información del libro de compras IVA, enviado por el sujeto pasivo a través del módulo Da Vinci-LCV, cuyo deber formal, se encuentra establecido en el Anexo A de la citada RND, incorporado mediante RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, por lo que si bien estos fueran erróneos, ello no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas, por lo que es evidente que el deber formal, no se adecúa al hecho que se quiere sancionar, puesto que los arts. 46 y 47 de la RND 10-0016-07, no establecen la obligación de registrar en los libros de compras IVA, físicos y notariados, información sin errores.

Al respecto, la AT no consideró que el hecho que pretende sancionar, recién fue tipificado como incumplimiento, a partir del 09 de octubre de 2011, mediante la RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, además que en el caso, su aplicación sería en detrimento del sujeto pasivo, toda vez que se le estaría aplicando una multa, siendo que en los periodos observados, no existía incumplimiento ni multa por los hechos que se pretende sancionar.

Como respaldo de lo señalado, cita como precedente administrativo, la Resolución Jerárquica STG-RJ/0221/2006, y respecto a que el demandante no puede adicionar en su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario significa vulnerar el principio de congruencia e igualdad de las partes, cita como referente jurisprudencial, las SS.CC. Nos. 0228/2013 de 02 de julio, 272/2012 de 15 de noviembre, 510/2013 de 27 de noviembre, 510/2013 de 27 de noviembre.

Finaliza señalando que durante la tramitación del recurso de alzada y jerárquico, se hizo conocer a las partes todos los actuados procesales, pruebas y memoriales y que el único memorial que presentó la entidad demandante en todo el proceso administrativo, fue el memorial de solicitud de rectificación y aclaración a la resolución jerárquica, no habiendo observado o presentado los respectivos alegatos, conclusiones u observaciones al memorial de recurso jerárquico planteado por el sujeto pasivo, aspecto que considera, también debe ser considerado.

Por lo expuesto, reitera que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0336/2014 de 05 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 108 a 111, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 112, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 115 a 116, por providencia de 117, se decretó autos para sentencia.

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

El 31 de julio de 2012, la Administración Tributaria, notificó al representante legal de la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, con la Orden de Verificación N° 0012OVI08952, con alcance a la verificación del IVA emergente de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en el anexo adjunto por los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, detallando además, una descripción de facturas observadas (entre ellas la fact. N° 533, fiscalizada por falta de dosificación), sobre las cuales solicitó la presentación de declaraciones juradas de los periodos observados (F - 200 o 210), libros de compras de los periodos observados, facturas de compras originales según detalle, medio de pago de las facturas observadas y otra documentación de respaldo que el fiscalizador asignado requiera durante la verificación (fs. 2 a 2.1, Anexo 2).

El 14 de diciembre de 2012, el ente fiscal labró las Actas de Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56231 y 56230 y 56425, contra la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de Presentación del libro de compras IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, sin errores por el periodo fiscal del mes de octubre de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sancionándole con la multa de 300 UFV's, según el subnumeral 4-2-1, parág. II, art. 1 de la RND N° 10-0030-11 de 07 de noviembre de 2011, por incurrir en incumplimiento al deber formal de registros en libros de compras y ventas IVA, por el periodo fiscal octubre de 2010, contraviniendo los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07, sancionándole con una multa de 1.500 UFV's, según el Anexo A, subnumeral 3-2, num. 3 de la RND N° 10-10037-07, y al incurrir en incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida, contraviniendo el art. 162 de la L. N° 2492, sancionándole con la multa de 3.000 UFV's, según Anexo A, subnumeral 4.1, numeral 4 de la RND N° 10-0037-07, respectivamente (fs. 248 a 250, Anexo 2)

El 14 de mayo de 2013, la AT, notificó personalmente al representante legal de la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping (fs. 264, Anexo 2), con la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/0045/2013 de 17 de abril, otorgándole el plazo de 30 días calendario para la presentación de descargos o pague la deuda determinada en el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/00517/2013, respecto a la Orden de Verificación Interna N° 0012OVI08952, monto que ascendía a la suma de 3.945,03 UFV's (fs. 257 a 263, Anexo 2).

El 14 de agosto de 2013, la AT, notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-00305-13 de 31 de julio, que resolvió de oficio, sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente, relativas al Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo octubre y diciembre de 2010, en un importe total de 2.803,25 UFV's, que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a los deberes formales (fs. 323 a 332, Anexo 2).

Mediante memorial de fs. 32 a 36 del Anexo 1, el apoderado legal de la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, interpuso recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0886/2013, que dispuso revocar parcialmente la R.D. N° 17-00305-13 de 31 de julio, dejando sin efecto la sanción por incumplimiento de deberes formales en la suma de 1.650 UFV's, y el tributo omitido por 169,32 UFV's. Asimismo, mantener firme y subsistente el tributo omitido por 341,19 UFV's, disponiendo que la AT, re liquide la deuda tributaria a la fecha de pago conforme el art. 47 de la L. N° 2492, incluyendo la multa por omisión de pago prevista en el art. 165 del mismo cuerpo legal conforme a los fundamentos técnicos jurídicos expuestos (fs. 71 a 86, Anexo 1).

En virtud de lo anterior, la Gerencia de GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0336/2014 de 05 de marzo, que confirmó la resolución de alzada impugnada.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: 1. Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, al considerar que la Factura N° 533, es válida para crédito fiscal, toda vez que la falta de dosificación que se debió a un error de la imprenta en el número de autorización de la misma, no es responsabilidad del contribuyente. 2. Si es evidente que la AT aplicó normativa tributaria con carácter retroactivo, imponiendo sanciones al contribuyente, por conductas que en el momento de su origen, no estaban tipificadas en la normativa tributaria vigente.

V.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Tribunal Supremo de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la

demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

V.1. Respecto a la depuración del crédito fiscal. (Fact. N° 533).

El art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, precisan los tres requisitos que se deben tomar en cuenta para la validación del crédito fiscal y son: a) Que la operación debe estar respaldada con factura original o documento equivalente; b) Que debe encontrarse vinculada con la actividad propia del contribuyente; y c) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Puntualmente sobre el crédito fiscal, el inc. a) del art. 8 de la L. N° 843, determina: "El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Los dos primeros párrafos del art. 8 del D.S. N° 27310, Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado, establecen: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inc., a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843 sobre el monto facturado de sus compras; importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen".

En el caso de autos, la AT, emitió la Orden de Verificación N° 0012OVI08952, Form. 7520, de 20 de junio de 2012, para los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, referente al crédito fiscal (IVA) de las facturas detalladas en el anexo al Form. 7520, entre ellas, la Fact. N° 533, motivo de controversia; Se solicitó al sujeto pasivo la presentación de declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210), libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas en el mencionado anexo, medio de pago de las facturas observadas, otra documentación que el fiscalizador requiera durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas detalladas. (fs. 2 a 2.1, Anexo 2).

Más adelante, el sujeto pasivo cumplió con lo requerido, tal cual se evidencia del acta de recepción de documentos de fs. 8 a 9 del Anexo 2, la misma que fue evaluada por la AT, dando lugar a la emisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/0045/2013 de 17 de abril, de cuya lectura se evidencia que en el análisis efectuado, se exponen observaciones específicas a las notas fiscales presentadas, estableciendo cuáles de ellas serían facturas no dosificadas por la AT, otorgándole el plazo de 30 días para la presentación de descargos, los que fueron presentados por el contribuyente, adjuntando respecto a la Fact. N° 533, comprobante de contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque, nota de recepción de mercancía adquirida, medio de pago, Cheque N° 1976526 del Banco Nacional de Bolivia, certificado del proveedor y carta de la imprenta dirigida al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), indicando el error de impresión de dicha factura (fs. 267 a 282, Anexo 2).

Posteriormente, la AT, al concluir que la documentación presentada, no desvirtuaba las observaciones realizadas a la vista de cargo, emitió la R.D. N° 17-00305-13 de 31 de julio, que respecto a las facturas no dosificadas, concluyó que la documentación presentada por el contribuyente, no desvirtuó dicha observación, señalando que la Administración Tributaria en cumplimiento a la normativa tributaria para la verificación, revisión y análisis de la documentación presentada por el contribuyente, determinó que éste, no presentó documentación de descargo a la factura no dosificada, apropiándose indebidamente de crédito fiscal que tuvo su origen en compras respaldadas en facturas no dosificadas, requisito indispensable para su validez, ratificando la observación establecida en la vista de cargo, en aplicación del num. 2, del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016-07.

En relación con lo anterior, es oportuno tomar en cuenta lo previsto por el art. 70-4 de la L. N° 2492, respecto a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, que dispone: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas".

Por otro lado, el num. 2, parág. I, del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, sobre a la validez de las facturas o notas fiscales señala: "I. Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente y contribuyente directo), IUE (profesionales liberales u oficios) y STI, en los términos dispuestos en la L. N° 843 (texto ordenado vigente) y Decretos Supremos Reglamentarios siempre que contengan o cumplan los siguientes requisitos: (...) 2) Haber sido debidamente dosificada por la AT, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización".

En el caso presente, respecto a la factura N° 533, objeto de controversia, observada por no haber sido dosificada por la AT, el sujeto pasivo acompañó en calidad de descargos, la factura N° 533 (fs. 279, Anexo 2), recibo de pago de cuentas por pagar N° 5694 recibido por Pharmaved SRL. (fs. 274, Anexo 2), asiento contable (fs. 275, Anexo 2), nota de recepción de mercadería (fs. 278, Anexo 2), Cheque N° 1976526 del Banco Nacional de Bolivia por Bs. 3.802,40, girado en favor de Pharmaved SRL., certificación emitida por la empresa Pharmaved SRL., señalando la extensión de las facturas N° 504 y 533, en favor de la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, (fs. 281, Anexo 2), nota de la Imprenta Takagaki, dirigida a la Gerente Distrital Santa Cruz del SIN, haciéndole conocer el error de impresión de las notas fiscales de la Empresa Importadora de Productos Farmacéuticos y Cosméticos Pharmaved SRL., consignando como número de autorización el 1001001565783, siendo el correcto el 7001001565873 (fs. 282).

Como señala el inc. a) del art. 4 de la L. N° 843, el hecho imponible nace: "En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente."

En la especie, como se puede evidenciar de obrados, se realizó la operación, el contribuyente pagó mediante cheque, el vendedor reconoció haber vendido la mercadería y emitido las facturas, lo que implica que recibió el pago por ella, habiendo además demostrado la compra a través de medios fehacientes de pago, como los mencionados precedentemente y que cursan en el expediente.

Ahora bien, analizados estos antecedentes, si bien es evidente que para la AT el número de autorización 1001001565783 es inexistente y que la fact. N° 533, no cumple con el requisito de validez dispuesto en el num. 2, del párrafo I, del art. 41 de la RND N° 10.0016-07, no siendo por consiguientemente válida para crédito fiscal, no es menos cierto que el error en la impresión de las facturas, que además fue reconocido por la imprenta encargada y autorizada por la AT para la elaboración de las mismas, no es atribuible al sujeto pasivo, Pharmaved SRL., constituyendo más bien una responsabilidad del emisor de las facturas, sobre quienes la AT tiene pleno conocimiento de su existencia, a quienes dosificó y autorizó la emisión de facturas, pues en aplicación de lo dispuesto por el art. 100 de la L. N° 2492, el SIN tenía el deber inexcusable de investigar, controlar y fiscalizar los actos del emisor de la factura cuestionada.

Claramente el contenido del art. 76 de la L. N° 2492; sin embargo, la AT, no puede pretender desconocer la realidad porque el texto de la ley contiene una expresión; más aun tomando en cuenta que la legislación tributaria dispone que en la interpretación de sus normas, se aplicará la sana crítica, que al decir de Heberto Amilcar Baños: "...las reglas de la sana crítica 'no son otras que las de la lógica, basadas en la ciencia, en la experiencia y en la observación, que conducen al juez a discernir lo verdadero de lo falso' (...) se trata de 'criterios normativos (reglas, pero no jurídicas) que sirven al hombre normal, en una actitud prudente y objetiva (sana), para emitir un juicio de valor (...) acerca de una cierta realidad.'"

El art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, indica que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos, cuando cumplan los siguientes requisitos: a) Sean originales. b) hayan sido dosificadas por la AT, consignen el NIT del emisor, el número de factura y el número de autorización. c) La fecha de emisión. d) Acreditar el número NIT o el número de la cédula de identidad cuando se trate de contribuyentes no inscritos en el padrón de contribuyentes. e) Consignar el monto facturado en numeral y literal, excepto cuando se trate de máquinas registradoras. f) Consignar el código de control cuando corresponda. g) Consignar la fecha límite de emisión. h) No presentar enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones.

Es evidente que entre los deberes del sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentran los señalados en los núms. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, que consisten en respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos o instrumentos públicos, conforme se establezca en la normativa específica; y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque se refieran a periodos fiscales prescritos.

En este sentido, como se dijo anteriormente, si bien es cierto que la fact. N° 533, contiene error en el número de autorización, incumpliendo el requisito de validez dispuesto en el num. 2, parág. I del art. 41 de la RND 10-0016-07, referida precedentemente, en relación con la valoración de la prueba y la aplicación de la sana crítica, como dispone el art. 81 del Cód. Trib., se debe recordar a la AT que por mandato del art. 200 de la L. N° 2492, además de los principios en él expresados, son de aplicación en la materia los contenidos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341. En virtud de lo referido, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que son un reflejo de lo que fueron los hechos, existiendo la necesaria coherencia, que genera convicción y permite aplicar el principio de verdad material; y el art. 41 sobre el que ya se fundamentó líneas arriba, constituye normativa que determina la responsabilidad de la Administración Tributaria en la autorización para la emisión de facturas, y por ende de la relación del emisor de las facturas con el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que se reitera que es un despropósito, el imponerle una sanción, al contribuyente, que no es el responsable de la emisión de la factura.

Por todo lo expuesto y habiéndose demostrado, la efectiva realización de la transacción y la relación con la actividad gravada, se concluye que la factura cuestionada, contiene toda la información señalada en cuanto se trata de facturas para su emisión manual, por lo que como indica la norma reglamentaria, es válida, y corresponde otorgar al contribuyente el beneficio del crédito fiscal, toda vez que el sujeto pasivo, no está obligado a conocer y saber si la información contenida en ellas es correcta o no, labor que corresponde a la AT como parte de sus facultades y deberes de control, correspondiendo confirmar en este punto lo dispuesto en la instancia jerárquica.

V.2. Respecto a las multas por incumplimiento de deberes formales.

La entidad demandante alega que las observaciones realizadas por el ente fiscal al incumplimiento de la presentación de la información de los libros de compras IVA a través del módulo Da Vinci, en los plazos, medios y formas establecidas en las normas específicas, y la sanción impuesta por ello, fueron efectuadas aplicando normativa vigente y no como pretende la AGIT, señalando en la resolución jerárquica, que se habría aplicado la sanción por analogía, toda vez que el incumplimiento a deberes formales contenido en las Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56230 y 56231, correspondientes a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, fue sancionado aplicando el sub num. 4-2 del num. 4 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07, normativa vigente a momento de la comisión de la contravención.

Respecto al Acta de Contravención N° 56230, se evidencia que esta sancionó el incumplimiento del llenado de los libros de compras y ventas IVA (físico), por error en el registro del número de autorización, número de Factura y/o fecha de las notas fiscales 5132, 413 y 365, correspondientes al periodo octubre de 2010, porque se aplicó de manera incorrecta el formato establecido por el art. 47 de la RND N° 10-0016-07.

Al respecto, la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, sobre el Libro de Compras IVA, indica en el art. 47-I: "Se establece un libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el Crédito Fiscal IVA, asimismo para fines de información, también se deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero".

De la revisión de antecedentes se evidencia que la at, labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56230, por haber incurrido en incumplimiento del deber formal de registro en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a la norma específica, por el periodo fiscal de octubre de 2010, contraviniendo los arts. 46 y 47 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, imponiendo una multa de 1.500,- UFV's, según el subnumeral 3.2, del núm. 3 del Anexo Consolidado de la RND 10.0037.07, que sanciona el "Registro de compras y venta IVA de acuerdo a lo establecido en la norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal), por lo que la conducta observada por la AT, referida a registrar erróneamente el número de autorización, el número de factura y/o fecha de las notas fiscales 5132, 413 y 365, no se adecua al tipo establecido en el subnumeral 3-2 del numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07, toda vez que dicha conducta, se constituye en un error en el llenado de la información correspondiente a la factura, aspecto que fue tipificado recién a partir de las modificaciones realizadas mediante la RND 10-0030-11 de 07 de octubre, por lo que ratificando lo dispuesto en alzada y en la instancia jerárquica, la conducta del sujeto pasivo en el momento que fue emitida el acta contravencional, no estaba prevista en el ordenamiento jurídico tributario, es decir, la misma no se adecua al tipo establecido en el subnumeral 3-1 del numeral 3 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07, que recién fue tipificado como incumplimiento, a partir del 09 de octubre de 2011, mediante la RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, considerando por otro lado que su aplicación sería en perjuicio del sujeto pasivo, toda vez que se le estaría aplicando una multa, siendo que en los periodos observados, no existía incumplimiento ni multa por los hechos que se pretende sancionar.

A mayor abundamiento, los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07, no exigen que la información sea registrada de forma precisa o correcta, más aun considerando que las diferencias detectadas por el sistema SIRAT 2, del que emergió la orden de verificación Interna, tuvieron como origen, la información del Libro de Compras IVA, enviado por el sujeto pasivo a través del módulo Da Vinci-LCV, cuyo deber formal, se encuentra establecido en el Anexo A de la citada RND, incorporado mediante RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, por lo que si bien estos fueran erróneos, ello no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas, por lo que es evidente que el deber formal, no se adecua al hecho que se quiere sancionar, puesto que los arts. 46 y 47 de la RND 10-0016-07, no establecen la obligación de registrar en los Libros de Compras IVA, físicos y notariados, información exenta errores.

Respecto del Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56231, la Administración Tributaria sancionó al contribuyente por haber incurrido en Incumplimiento del Deber Formal de Presentación del Libro de Compras IVA a través del Módulo da Vinci LCV, sin errores, por el periodo fiscal octubre de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND 10.0016.07 de 18 de mayo, imponiéndole una multa de 150 UFV's, de acuerdo a lo establecido en el subnumeral 4-2-1 del num. 4 del parág. II del art. 1 de la RND 10.0030.11 de 07 de octubre.

Sin embargo, la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo, no contemplaba el deber formal referido a que la información introducida en el libro de compras y ventas IVA no contenga errores, ni una sanción para tal conducta y toda vez que este aspecto fue recién introducido con las modificaciones efectuadas por la RND 10.0030.11 de 07 de octubre, no puede sancionarse una conducta que en el momento en que ocurrió, no estaba prevista por la normativa tributaria (principio de legalidad), por lo que el razonamiento de la AGIT, fue correcto al manifestar que la aplicación de la sanción impuesta al contribuyente, establecida en la RND N° 10.0030.11 de 07 de octubre, implicaría una aplicación retroactiva de la norma, en franca vulneración del art. 123 de la Constitución Política del Estado, que establece que la ley solo dispone para lo venidero, y no tendrá efecto retroactivo, salvo en materia laboral, en materia penal, y en materia de corrupción.

V.2. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0336/2013 de 05 de marzo, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho, resguardando asimismo las reglas del debido proceso, al determinar la confirmación de la resolución de alzada, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-00305-13 de 31 de julio, como consecuencia de haber evidenciado, que la falta de dosificación de la factura N° 533, no es responsabilidad del sujeto pasivo, tal cual pretendía la Administración Tributaria; y por otro lado, que las sanciones impuestas por incumplimiento a deberes formales, fueron impuestas en base a una normativa que entró en vigencia, con posterioridad a la incursión en la conducta que originó dicha sanción; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 48, interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, contra la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0336/2014 de 05 de marzo, pronunciada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



455

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo

Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 59, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014, de 27 de enero (fs. 1 a 13), el memorial de contestación de fs. 87 a 90, la réplica de fs. 116 a 123, la dúplica de fs. 127 a 129, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que, Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud a la R.A. N° 03-0083-14-2014 de 12 de febrero (fs. 48), se apersona por memorial de fs. 49 a 59, manifestando que al amparo de lo establecido en el art. 10 de la L. N° 212, y los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por mandato del art. 74-2 de la L. N° 2492, y en mérito a la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero.

Expresa que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, en cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00258, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente AEROCON LTDA., con el objeto de comprobar el cumplimiento de esta empresa de las disposiciones legales relativas al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2007.

De la fiscalización sobre base cierta, de conformidad a lo señalado en el parág. I del art. 43 del Cód. Trib. Boliviano, se comprobó que el contribuyente, no determinó el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de acuerdo a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas, datos que difieren de los verificados en el proceso de fiscalización y/o inspección, infringiendo de esta manera, las disposiciones previstas en la L. N° 843, Decretos Supremos reglamentarios y las resoluciones administrativas de carácter general, emitidas por la Administración Tributaria.

Acto seguido, la Administración Tributaria (AT), emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo, notificada el 22 de mayo de 2013, conforme al procedimiento establecido en el art. 84 de la L. N° 2492, con la finalidad que dentro del plazo establecido por el art. 98 de la citada norma, asuma defensa, produzca pruebas y las ofrezca tanto con relación a los cargos formulados, como a la calificación preliminar de su conducta fiscal.

En consecuencia, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la emisión y notificación al contribuyente con la R.D. N° 17-00249-13 de 17 de junio.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que ni la Autoridad de Impugnación Regional Santa Cruz, ni la AGIT, hicieron una valoración completa de los antecedentes referidos a la verificación realizada para determinar la nulidad de obrados; simplemente se manifestaron sobre la ausencia del detalle de las observaciones que dieron origen a los reparos notificados y que a casusa de ello se puso al contribuyente en situación de indefensión; sin embargo, señaló que este hecho no es evidente, en el entendido que la vista de cargo fue notificada acompañada de los papeles de trabajo que contenían el detalle de todas las observaciones que dieron origen a los reparos notificados, pues la AT optó por adjuntar los papeles de trabajo y no insertar el detalle al documento mismo, cuyas copias forman parte del expediente administrativo.

Respecto a los ingresos, expresa que tal como se indicó en la vista de cargo, de la verificación de las cuentas de ingreso de balance de comprobación de sumas y saldos de AEROCON Ltda., así como los Estados Financieros presentados ante la AT, se evidenció que existían ingresos no facturados por la venta de pasajes PTA registrados en el mayor de la Orden PTA, pero que no forman parte de los ingresos declarados en el estado de resultados.

Asimismo señala que existen diferencias de ingresos no declarados por concepto de multas, carga, correo, exceso de equipaje y otros que fueron registrados en los mayores de las cuentas de ingresos, empero no forman parte de los ingresos registrados en el estado de resultados, a partir de lo que se identificó una diferencia de Bs 3.573.653.04; que constituye el total de ingresos declarados, tanto los mayores contables como los balances de comprobación de sumas y saldos.

En cuanto a los costos y gastos no deducibles, manifiesta que de acuerdo a lo establecido en el D.S. N° 24051, se realizó la verificación de las cuentas que componen los costos y gastos del contribuyente AEROCON Ltda., a efecto de determinar la deducibilidad de los mismos (detallados en un cuadro contenido en el memorial), del cual indica que el detalle de observaciones en el costo de mantenimiento asciende a Bs 11.016.122.99; la cuenta de honorarios profesionales a Bs 726.472.20; y las facturas de Wilfredo Escalante Melgarejo, suma Bs 738.504.- montos que están detallados y son los gastos considerados no deducibles para efectos de la determinación del IUE, de acuerdo al cuadro que detalla.

Que la vista de cargo estableció los cargos preliminares sujetos a descargo, teniendo el sujeto pasivo pleno conocimiento de todas las observaciones, toda vez que las mismas surgieron precisamente de la verificación de los documentos presentados por él mismo; además, después de la notificación con la vista de cargo, tuvo un periodo de prueba o descargo de 30 días, no obstante, no presentó pruebas valederas para poder desvirtuar el total de la observación realizada por la AT.

Haciendo referencia al art. 68 de la L. N° 2492, refiere que en cumplimiento de dicha norma, el contribuyente tiene la potestad para ejercer el derecho a conocer el estado de la tramitación del proceso de verificación del que es parte interesada, a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, desde el inicio, es decir, desde la notificación con la Orden de Fiscalización y requerimiento de documentación, derecho que fue ejercido por el contribuyente, tal como se evidencia de las actuaciones administrativas, por lo que no es posible argumentar su indefensión, máxime si las observaciones que dieron origen a los reparos notificados por la entidad recaudadora, surgieron de la valoración, verificación, revisión y comprobación de los documentos exhibidos por el mismo contribuyente, y ante cualquier duda, pudo hacer uso del derecho establecido en la norma citada precedentemente, por lo que considera que no es posible sustentar la anulación dispuesta por la AGIT, con un análisis superficial del proceso de determinación, siendo que en la fase de impugnación, se demostró fehacientemente que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, contienen todos los requisitos exigidos por los arts. 96 y 99 del Cód. Trib. Boliviano.

Por otro lado indica que de la revisión de la resolución determinativa y la norma citada precedentemente, se puede evidenciar que los argumentos de la ARIT y de la AGIT, tienen un afán de conseguir una nulidad inexistente, siendo evidente que no hubo una correcta valoración y análisis de la documentación que cursa en obrados, toda vez que la vista de cargo y la resolución determinativa, cumplen a cabalidad los requisitos que deben contener los actos administrativos, de acuerdo a lo establecido por los arts. 27 y 28 de la L. N° 2341.

Finaliza señalando que no existió violación de derechos y garantías constitucionales respecto al debido proceso, en su elemento del derecho a la defensa del contribuyente.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0769/2013 de 21 de octubre, y en definitiva, confirme la R.D. N° 17-00249-12 de 27 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 61 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como tercero interesado, la empresa AEROCON Ltda., se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria, encomendando su cumplimiento al Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 13 de agosto de 2014 como consta a fs. 80, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 82 y recibida según cargo de fs. 82 vuelta; disponiéndose por providencia de fs. 83, el arrimo de la misma al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 87 a 90, fue providenciado a fs. 92, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Que la vista de cargo señaló el análisis efectuado a los ingresos, cuyo resumen se expone en el cuadro N° 2 que hace referencia a una comparación de los ingresos según Mayor, respecto de los ingresos según balance de comprobación de sumas y saldos, a partir del cual se identificó una diferencia de Bs 3.573.653.04; que constituye el total de los ingresos no declarados; del mismo modo, expuso el análisis efectuado a los costos y gastos de acuerdo al Cuadro N° 3 que incluye 6 cuentas contables, el importe según el Balance de Comprobación de

Sumas y Saldos que totaliza Bs 14.189.516.32; seguido de las columnas "Importe Observado", que totaliza Bs 11.742.595.19; y "Gastos a imputar a Resultados" por un total de Bs 2.446.921.13; que proviene de la diferencia entre el importe según balance y el importe observado.

Posteriormente la AT explicó las observaciones a cada una de las 6 cuentas expuestas en el Cuadro N° 3, señalando que los montos observados corresponden a gastos no respaldados con facturas de compras originales, ni medios fehacientes de pago; que existen comprobantes que no fueron registrados en el mayor de cuenta contable notariado, asimismo pagos al proveedor Wilfredo Escalante, considerado comercializador de facturas y que para la cuenta de mantenimiento de partes rotables, la observación se refiere a inconsistencias en su registro, toda vez que expone saldos negativos en su movimiento y los movimientos del debe y el haber no coinciden con lo registrado en el Balance de Sumas y Saldos, habiéndose concluido con el cálculo del IUE de la gestión 2007, como tributo omitido, la suma de Bs 3.715.827.

Adicionalmente, expresa que posterior a la vista de cargo, se adjuntó el Anexo A en el que únicamente se exponen las facturas emitidas por el proveedor Wilfredo Escalante, cuyo importe total observado asciende a Bs 738.504.

Señala que ante la notificación con la vista de cargo, el contribuyente presentó argumentos y documentos de descargo manifestando que todas las facturas originales se encuentran adjuntas a sus comprobantes de traspaso y no a los comprobantes de pago, por lo que presentó, entre otros, sus comprobantes de traspaso, a partir de lo cual se evidenció que los ingresos no declarados establecidos por la AT, emergen de una comparación de lo registrado por el propio contribuyente en sus mayores de cuentas de ingresos, respecto a lo registrado en su Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, por lo que de acuerdo a lo previsto por el art. 76 de la L. N° 2492, el contribuyente debió explicar la diferencia encontrada con documentación idónea, a fin de demostrar la pretensión de la AT en este punto.

Asimismo, respecto a las observaciones efectuadas a los costos y gastos, la AT expuso el detalle de las cuentas contables observadas, de acuerdo al cuadro N° 3, sin embargo señaló que debe considerarse que la AT tomó como punto de partida los saldos finales de dichas cuentas expuestas en el balance de comprobación de sumas y saldos y de acuerdo al análisis de la documentación proporcionada por el contribuyente, observó que algunos comprobantes contables no habían sido registrados en los mayores y que los gastos no se encontraban respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago, sin haber mencionado ni detallado a qué comprobantes o facturas se refirió, habiéndose limitado a detallar únicamente las facturas de un proveedor, que respaldarían dos cuentas de gastos, lo que no permite conocer con claridad y certeza el origen de las observaciones, además si bien las facturas emitidas por el proveedor Wilfredo Escalante fueron detalladas en el Anexo A, dicho detalle no resulta ser suficiente para conocer el origen de las observaciones para cada una de las cuentas contables, toda vez que el total de las facturas no alcanza a cubrir el monto total observado, y dicha observación se repitió para las cuentas "Mantenimiento" y "Servicios de Consultoría Varios".

Manifiesta que de todo lo expuestos, que se puede establecer que la vista de cargo no expone con claridad el origen de las observaciones efectuadas a los Costos y Gastos, siendo que como señala la propia AT en su recurso jerárquico, dicho origen habría sido expuesto en detalle en los papeles de trabajo de fiscalización, sobre los cuales no se tiene constancia de haber sido proporcionados al contribuyente, resultando evidente que el mismo fue puesto en situación de indefensión, toda vez que como se corrobora en la nota de presentación de descargos, efectuó una defensa de manera genérica, al afirmar que cuenta con todas las facturas originales y que las presenta adjuntas a sus comprobantes de traspaso, por lo que la AT al no detallar los comprobantes que el contribuyente omitió registrar, ni el detalle de los comprobantes que no se encuentran respaldados con facturas originales, no consideró los requisitos que debe contener la vista de cargo y la resolución determinativa, previstos en los arts. 96-i-ii y 99-ii de la L. n° 2492.

Por disposición de la normativa citada, la vista de cargo y la resolución determinativa son nulas cuando no contienen los requisitos esenciales; aspecto que limitó al sujeto pasivo de hacer uso del derecho a la defensa, por lo que correspondía en consecuencia, la reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo a efectos de que la AT, emita una nueva vista de cargo que contemple el detalle de las observaciones sobre los comprobantes contables observados por falta de registro y falta de respaldo con facturas originales y medios de pago, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, conforme el art. 96-II de la L. N° 2492.

Cita como línea doctrinal de la AGIT contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3., la resolución AGIT-RJ/0001/2005, y como precedente jurisprudencial, la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia de GRACO (GRACO) Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 116 a 123, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 124, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 127 a 129, por providencia de 130, se decretó autos para sentencia.

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

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere

ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

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

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

Que la AT notificó el 08 de agosto de 2012, mediante cédula a José Luis Añez Soruco, en su condición de representante legal de AEROCON Ltda., con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00258, con alcance a la Verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IUE de la gestión 2007; del mismo modo, notificó con el Requerimiento – Form. 4003 N° 00116204 y su Anexo de solicitud de información complementaria, solicitando la presentación de la documentación de los periodos observados, consistente en: Declaraciones Juradas del IUE (Form. 500), extractos bancarios, planilla de sueldos, planilla tributaria y cotizaciones sociales, comprobante de ingresos y egresos de respaldo, estados financieros de las gestiones 2006 y 2007, dictamen de auditoría gestión 2006 y 2007, plan de código de cuentas contables, libros de contabilidad (Diario, mayor), escritura de constitución de la empresa, poder del representante legal, fotocopia de inscripción al Servicio Nacional de Registro de Comercio, contratos de alquiler de aviones, contratos de seguros y reaseguros, contratos de alquiler y/anticresis, servicio de vigilancia, publicidad y propaganda, balance de comprobación de sumas y saldos a nivel analítico, detalles de activos fijos, documentos de propiedad de activos fijos, detalle de compra de bienes y prestación de servicios respaldados con retención de impuestos (RC-IVA, IT e IUE), detalle de retención de remesas al exterior, dictamen sobre información tributaria complementaria a los estados financieros básicos y otra documentación adicional que se requiera en el transcurso de la fiscalización (Fs. 3, Anexo 1).

El 30 de agosto de 2012, la AT, emitió Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043796, registrando el incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación, en plazo, forma, medios y lugares establecidos respecto del requerimiento F-4003 N° 116204, estableciendo una multa de 3.000 UFV (fs. 15, Anexo 1)

El 07 de septiembre de 2012, la AT notificó mediante cédula a la empresa AEROCON Ltda., con el requerimiento de documentación F – 4003 N° 00106693, en que se reiteró la presentación de la documentación descrita en el requerimiento Form. 4003 N° 00116204 (fs. 6, Anexo 1).

El 08 de octubre de 2012, la AT, labró el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00043797, debido al incumplimiento del deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación, en plazo, forma, medios y lugares establecidos, respecto del Requerimiento F-4003 N° 106693, contraviniendo el art. 70 de la L. N° 2492 y sub numeral 4-1 del numeral 4 del Anexo I de la RND N° 10-0037-07, determinándose una multa de 3.000 UFV (fs. 35, Anexo 1).

Prosiguiendo con el procedimiento establecido, el 22 de mayo de 2013, la AT notificó al representante legal de la empresa AEROCON Ltda., con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo, mediante cédula, acto en el que se estableció una deuda tributaria total de 6.955.945.- UFV, equivalentes a Bs 12.742.040; que incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales, otorgándole el plazo de 30 días calendario para la presentación de descargos o el pago de la deuda determinada (fs. 512 a 520, Anexo 3).

Luego de la presentación de descargos, el 27 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Dictamen de Calificación o Configuración de Conducta N° 105/2013, adecuando la conducta del contribuyente a la contravención tributaria de omisión de pago, imponiéndole la sanción del 100% del tributo omitido.

Finalmente, el 29 de junio de 2013, la AT notificó al representante legal de la empresa AEROCON Ltda., con la R.D. N° 17-00249-13 de 27 de junio, mediante cédula (fs. 25, Anexo 36), a través de la que determinó sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, por un total de 6.189.920.- UFV's, equivalentes a Bs 11.410.746.-que incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondientes al IUE de la gestión 2007 (fs. 13 a 24, Anexo 36).

Mediante memorial del fs. 27 a 38 del Anexo 36, AEROCON Ltda., formuló recurso de alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-0249-13 de 27 de junio, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0769/2013 de 21 de octubre, determinando anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGDSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN, disponiendo que la administración Tributaria, emita una nueva vista de cargo, que contemple el detalle de las facturas observadas con sus correspondientes observaciones, datos, elementos y valoraciones que la fundamenten, conforme el parág. II del art. 96 de la L. N° 2492, los fundamentos técnico jurídicos y al art. 212-c) de la L. N° 3092 (fs. 106 a 117, Anexo 36).

En virtud de lo anterior, la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, dedujo recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, confirmando la resolución de alzada (fs. 207 a 219, Anexo 37).

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

III. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si es evidente que la Autoridad Jerárquica, interpretó y aplicó de manera errónea e incorrecta la normativa tributaria al emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución de alzada, que a su vez resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, vale decir hasta la vista de cargo.

IV.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

El 22 de mayo de 2013, la AT, notificó a la empresa AEROCON Ltda. con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013 de 21 de mayo (fs. 512 a 520, Anexo 3), señalando que la AT, ejecutó la Orden de Fiscalización Parcial asignada con el N° 0012OFE00258, a objeto de verificar y controlar actos y elementos de hechos imponibles, relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), de los periodos fiscales enero a diciembre de 2007, en vista de haber detectado que el contribuyente no determinó los impuestos conforme a ley en las declaraciones juradas presentadas ante el Servicio Nacional de Impuestos.

Se procedió a calcular la deuda tributaria sobre base cierta, de la información extraída del SIRAT, la documentación presentada por el contribuyente dentro del proceso de fiscalización referida a sus libros diarios, comprobantes de ingreso, de egresos y mayores de sus transacciones efectuadas y la información proporcionada por terceros.

La AT, expuso en la vista de cargo, 6 cuadros referentes a la determinación de los ingresos no declarados, detalle de las cuentas de costos y gastos observados, determinación de los gastos deducibles, determinación de la utilidad neta y cálculo de la deuda tributaria.

En el cuadro N° 2, relativo a la determinación de los ingresos no declarados, realizó una comparación de los ingresos según mayor, con relación a los ingresos según el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, determinando un total de Bs 3.573.653.04; como ingresos no declarados. En el cuadro N° 3 relativo al Detalle de las Cuentas de Costos y Gastos Observados, hizo referencia a 6 cuentas relativas al mantenimiento, mantenimiento de partes rotables, partes consumibles, otros costos de mantenimiento, servicios de asesoría financiera y servicios de consultoría varios, estableciendo como importe según el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, el monto de Bs 14.189.516.32; asimismo el importe observado en la suma de Bs 11.742.595.19; y finalmente los Gastos a Imputar a Resultados, la suma de Bs 2.446.921.13.- que es obtenido de la diferencia entre el importe según balance y el importe observado.

En el desarrollo del Cuadro N° 3, la Administración Tributaria, efectuó una explicación de las 6 cuentas contenidas, concluyendo respecto a la cuenta relativa a Mantenimiento, que se evidenció que los montos observados, corresponden a gastos no respaldados con facturas de compra originales, ni medios fehacientes de pago; asimismo que existen comprobantes contables que no se encuentran registrados en el libro mayor de cuenta contable notariado presentado por el contribuyente, además que existen pagos realizados a Wilfredo Escalante, detectado por el SIN, como comercializador de facturas.

Respecto a la cuenta N° 2 relativa al Mantenimiento de Partes Rotables, concluye que se evidenció que los montos observados, corresponden a gastos que inciden en la disminución del inventario de partes rotables, empero que de acuerdo a su Mayor de Cuenta, registra saldos negativos en sus movimientos, y los movimientos del Debe y del Haber difieren de lo registrado en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos, y que dichas inconsistencias respaldan la inexistencia del gasto, por lo que se consideró como gasto no deducible.

En cuanto a la Cuenta N° 3, relativa a las Partes Consumibles, refiere que se evidenció que los montos observados corresponden a gastos que no se encuentran respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago. Sobre la Cuenta N° 4 sobre otros costos de mantenimiento, señala que los montos observados corresponden a gastos por reparación del motor metro, realizadas en el exterior y no cuentan con el pago de la remesa del IUE-BE, además que existen gastos que no cuentan con documentación de respaldo consistente en facturas originales ni medios fehacientes de pago.

Del mismo modo, sobre las cuentas contenidas en los números 5 y 6, relativas al Servicio de Asesoría Financiera y Servicios de Consultoría Varios, respectivamente, estableció que los montos observados no se encuentran respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago y que además existen pagos realizados a Wilfredo Escalante, detectado por el SIN, como comercializador de facturas; concluyendo que en todos los casos señalados, el contribuyente vulneró lo establecido en el art. 8 del D.S. N° 24051, por lo que se consideraría todos estos aspectos como gastos no deducibles.

Asimismo, para la cuenta de mantenimiento de partes rotables, la observación está referida a inconsistencias en su registro, porque expone saldos negativos en su movimiento y los movimientos del Debe y el haber no tienen coincidencia con el balance de sumas y saldos, concluyendo que el cálculo del IUE de la gestión 2007 era de Bs 3.715.827.- por concepto de tributo omitido.

Finalmente, se observa que la vista de cargo adjunta el anexo A, en el que se detallan las facturas emitidas por el proveedor Wilfredo Escalante por un importe total observado de Bs 738.504.

En base a todo lo relacionado, la AT estableció que siendo que los reparos correspondían a observaciones al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), que no fueron pagados por el contribuyente AEROCON Ltda., al no haber presentado documentación que

respalde la cancelación de los mismos, estableció que dichos actos y hechos, constituían indicios de omisión de pago, y que correspondía la imposición de la sanción del 100% del tributo omitido actualizado y calculado a la fecha de vencimiento, de conformidad a lo establecido por el núm. 3 de los arts. 160, 161 y 165 de la L. N° 2492.

Posteriormente en base a la vista de cargo y los descargos presentados por la empresa contribuyente, AT emitió la R.D. N° 17-00249-13 de 27 de junio, que ratifica los argumentos expuestos en la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00090/2013, resolviendo determinar sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente AEROCON Ltda., en un monto de UFV's 6.189.920.- equivalentes a Bs 11.410.746,- correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por contravención de omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

Ahora bien, la relación de antecedentes precedentemente realizada resulta necesaria para determinar que la AT, de acuerdo al cuadro N° 3 expuesto en la Vista de Cargo y analizado líneas arriba, consideró como punto de partida, los saldos finales de las cuentas expresadas en el balance de comprobación de sumas y saldos, y conforme al análisis de los descargos proporcionados por el contribuyente, observó que algunos Comprobantes Contables, no fueron registrados en los libros mayores, y que los gastos no se encontraban respaldados con facturas originales ni medios fehacientes de pago, empero, omitió detallar a qué facturas estaban referidas dichas observaciones, refiriéndose en el anexo A, únicamente a las facturas del proveedor Wilfredo Escalante, que no son suficientes para conocer el origen de las observaciones realizadas a todas las cuentas contables, en el entendido que las referidas facturas, no llegan a cubrir el monto total observado, lo que impide conocer a ciencia cierta el origen de dichas observaciones, lo que importa el incumplimiento por parte de la AT de los requisitos que deben contener la vista de cargo y la resolución determinativa.

Así, el art. 96-I y III-96 del Cód. Trib., establece: "I. La vista de cargo, contendrá hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la AT o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda".

Por su parte, el art. 99-II del mismo cuerpo legal, señala: "II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derechos, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa."

Finalmente, corresponde referirse ineludiblemente a lo que se entiende por motivación de una resolución judicial o administrativa; en ese sentido se tiene que la motivación o fundamentación, es justificar la decisión de un fallo o si se quiere en forma más explícita, es mostrar las razones que permiten considerar por qué el juzgador establece una determinada decisión sobre el conflicto o controversia puesto a su conocimiento.

Sobre la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la motivación de la resolución administrativa o judicial, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es necesario que la motivación sea ampulosa sino que puede ser concisa y reducida, siendo lo único importante, que ésta explique y justifique las razones de la decisión final del juzgador para que pueda activarse el derecho a la impugnación; así se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Constitucional y en particular a través de la S.C. N° 0012/2006-R de 04 de enero del 2006, que señala: "La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, consagrados en el art. 16-IV Constitucional (art. 117-I de la C.P.E. Vigente), y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento..."

Asimismo, el principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso, marca al juez o autoridad administrativa, el camino para llegar a la resolución final y fija un límite a su poder discrecional.

Sobre el particular la S.C. N° 1475/2013 de 22 de agosto, señala: "...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".

Bajo el marco legal y jurisprudencial, en relación con todo lo expuesto, se llega a la certeza que la AT, al no haber detallado los comprobantes que el contribuyente omitió registrar, ni el detalle de los comprobantes que no se encuentran respaldados con facturas originales, vició de nulidad la vista de cargo y la resolución determinativa, al no observar los requisitos que la ley establece para dichos actuados

administrativos, lo que derivó en la limitación del derecho a la defensa del contribuyente y la vulneración del debido proceso, contemplados en el art. 115-II de la C.P.E., que establece:

“El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”.

Asimismo, el art. 66-6 y 10 de la L. N° 2492, establecen que constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

“6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código. (...) 10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el art. 16 de la C.P.E.” (Parág. II del art. 115 de la C.P.E. de 07 de febrero de 2009).

Consecuentemente, se concluye que la AT emitió la vista de cargo y la resolución determinativa, viciadas de nulidad, vulnerando el principio de congruencia precedentemente referido, por lo que fue acertadamente revocada en alzada y confirmada por la autoridad jerárquica.

Respecto de lo precedentemente expuesto, el art. 36 de la L. N° 2341, en sus num. I y II establece:

“I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el art. anterior.”

“II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.”

V. Conclusiones.

La fundamentación desarrollada, en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativos, y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia, declarando IMPROBADA la demanda de fs. 49 a 59 de obrados, interpuesta por la Gerencia de GRACO Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0137/2014 de 27 de enero, pronunciada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



456

Corporación UNIMOTORS S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 61 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2013, pronunciada el 29 de abril por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 72 a 74, réplica de fs. 97 a 98 vta., dúplica de fs. 102 a 202 vta.; memorial del tercero interesado de fs. 119 a 121 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Corporación Unimotors SRL representada por Daniel Dieter Sánchez Vaca, señaló que la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, notificó la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULELR N° 055/2012, basada en el Acta de Intervención AN-GNFGC-C-043/2011 que deviene de la Orden de Fiscalización N° 007/2011, indicando que ambos actos adolecen de los mismos defectos y por ende carentes de fundamentos.

Refirió que mediante nota de 22 de septiembre de 2011 y memorial de descargos al Informe Preliminar, puso en conocimiento de la administración aduanera, que el domicilio de la empresa que representa fue objeto de allanamiento y secuestro de toda la documentación que respalda las operaciones comerciales por la importación de vehículos, dentro de una investigación llevada a cabo por el Ministerio Público, sin embargo la Administración Aduanera a tiempo de efectuar la fiscalización y el inicio del proceso contravencional, omitió dicho aspecto, y procedió a emitir el Acta de Infracción Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011 y la resolución sancionatoria pese a conocer el allanamiento ya que fue objeto de una denuncia maliciosa, vulnerándose de esta manera el derecho a la defensa y al debido proceso, pues se encontraban impedidos de presentar la prueba de descargo que desvirtúe los cargos establecidos por la administración aduanera, la cual no ha cumplido sus funciones de investigación, verificación, control, pese a que se le comunicó en reiteradas oportunidades que la documentación se encontraba en el Ministerio Público.

Agregó que tampoco la Aduana demostró la introducción, requisito indispensable que requiere la tipicidad del inc. a) del art. 181 de la L. N° 2492, y finalmente con referencia a que se cometió la conducta de contrabando prevista en el inc. b) del art. 181 de la referida norma, no se demostró de qué forma se habría realizado el tráfico ilegal.

Señaló que la administración aduanera dentro del mismo proceso de fiscalización emitió vista de cargo y resolución determinativa, que fueron impugnadas, sin embargo la ARIT de La Paz, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0026/2013 de 14 de enero, confirmando la resolución sancionatoria por contrabando, resolución que recurrida en Recurso Jerárquico, motivó la Resolución AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, pronunciada por la AGIT, que resolvió anular obrados hasta el acta de intervención contravencional inclusive, disponiendo emitir una nueva o actúe conforme corresponda, situación que en su criterio se traduce en otra oportunidad para la administración aduanera, toda vez que se demostró la inexistencia de cualquier contravención, por tanto, se debió revocar la resolución sancionatoria y no simplemente anular obrados.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que tanto en recurso de alzada como jerárquico acusaron que el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria al no contar con datos, elementos, ni fundamentos de hecho y derecho como requisitos esenciales de su contenido, tal como previene el art. 96-I y III, y art. 99-II del Cód. Trib., provocan que la ausencia de dichos datos y elementos conlleve consigo a la nulidad de la citada resolución y la revocatoria en consideración a que dichos actos no cuentan con los elementos de hecho y de derecho.

Manifestó que la administración, basó sus conclusiones en la existencia de documentos bancarios Nos. 23695 y 308398, sobre transferencias bancarias efectuadas a proveedores, lo cual a su entender le dio la convicción de que el ingreso ilegal de vehículos se habría realizado, sin embargo no consideró que esta afirmación está fundamentada ya que por una parte no explicó las razones para establecer que un envío de dinero al exterior vía transferencia bancaria tenga como consecuencia la realización de contrabando de mercancías, y por otra parte, no tomó en cuenta ni valoró la documentación de descargo, es decir, que no se ha demostrado la convicción de que el hecho (contrabando) se hubiera realizado a partir de unos depósitos bancarios, situación carente de fundamentación y que acarrea la nulidad de la Resolución Sancionatoria y de su correspondiente acta de intervención contravencional, y no de su anulación únicamente.

Acusó que se ha violado la presunción de inocencia y su derecho a la defensa, colocándolos en un estado de indefensión al no valorar la documentación de descargo que se encuentra secuestrada y a la cual debió acceder la administración en base al principio de oficialidad para incluir los mismos, conforme señala la S.C. N° 0287/2003-R.

Reiteró que no existe sustento legal para determinar contrabando sobre la base de depósitos bancarios y que la Aduana nunca demostró la internación de mercadería alguna para determinar el ilícito, que los cargos tributarios surgieron debido a que la Aduana Nacional de forma ilegal e infundada asumió como hechos generadores de los tributos aduaneros de importación (IVA, ICE y GA) los depósitos bancarios, refrendando con ello la ilegalidad de los cargos, ya que ninguna disposición legal contempla a los depósitos bancarios como supuestos hipotéticos a cuya materialización den lugar el perfeccionamiento del hecho imponible de tributos, pues los mismos se constituyen solamente en hallazgos y de ninguna forma en elementos definitivos de determinación de impuestos, más aún cuando no existen documentos que demuestren el embarque de la mercancía, consiguientemente el acta de intervención y la resolución sancionatoria, no se ajustan a los hechos materiales verdaderos y carecen de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin.

Continuó manifestando que, AGIT debió dar lugar a la revocatoria del Acta de Intervención Contravencional GNFGC-C-043/2011 y no una reposición hasta el vicio más antiguo, lo cual violenta el art. 28 de la L. N° 2341 y 74 de la L. N° 2492 en aplicación de los arts. 68, 69, 98 y 99 del citado Cód. Trib.

Concluyó señalando que si bien la resolución jerárquica dispuso anular la resolución de alzada con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención AN-GNFGC-C-043/2011 inclusive, estableciendo la existencia de violaciones a la ley y al proceso en sí, sin embargo se equivocó al reponer obrados y no recovar la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12 que deviene del Acta de Intervención, situación que se traduce en vulneración de sus derechos tributarios y constitucionales, como el principio de legalidad previsto en el art. 232 de la C.P.E., errores, imprecisiones e inobservancia de normas legales que deberán ser debidamente compulsados, aclara además que a través de la presente demanda se está impugnando en parte la resolución de recurso jerárquico, por lo que invoca lo previsto por el art. 70 de la L. N° 2492.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa en todas sus partes, por ende se declare la revocatoria de la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRPGR-ULEPR N° 55/12 de 14 de agosto, que nace del Acta de Intervención AN-GNFGC-C-043/2011, referidas a la Orden de Fiscalización Posterior N° 007/2011.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 03 de febrero de 2014, que cursa de fs. 72 a 74, aclarando que con la emisión de la resolución jerárquica ahora impugnada, se está protegiendo la seguridad jurídica y el debido proceso del demandante, en razón a que para sancionar una conducta como contravención, la administración debe efectuar la adecuación o subsunción del hecho cometido al tipo contravencional previamente; si la conducta se adecua al tipo, es indicio de que existe contravención, si la adecuación no es completa no hay delito. Añadió que en el presente caso, evidenció que tanto el acta de intervención como la resolución sancionatoria no contienen elementos que permitan dilucidar cuál fue el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable, que se adecuaría al tipo de contrabando contravencional previsto en los incs. a) y b) del art. 181 de la L. N° 2492, es decir, no realizó la subsunción de la conducta al tipo contravencional, ya que no fundamentó de qué manera la mercancía observada haya sido introducida o extraída de territorio aduanero en forma clandestina, tampoco que se haya realizado el tráfico de mercancías sin documentación legal o infringiendo requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras, de manera que la administración aduanera con su accionar, afectó la seguridad jurídica y el debido proceso.

Expresó que las transferencias bancarias corresponden a pagos por importación de vehículos, sin embargo, no es menos cierto que la administración aduanera debió respaldar su observación en hechos concretos que demuestren el arribo e internación de la mercancía en territorio boliviano, más aún con existencia de documentación de descargos por el sujeto pasivo durante el proceso de fiscalización a la que pudo acceder como un elemento adicional para establecer si el sujeto pasivo incurrió en una conducta contravencional, sin embargo se limitó a señalar que en su investigación se presentaron limitantes sin explicar en qué consisten las mismas, en ese sentido afirma que el acta de intervención contravencional al no contener todos los elementos esenciales para su validez de acuerdo a lo que disponen los incs. b) y c) del art. 28 de la L. N° 2341 (LPA) aplicable en materia tributaria en virtud al núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, correspondió subsanar el proceso sancionatorio anulando obrados hasta el Acta de Intervención, a efecto de que la Administración Aduanera recurra a los medios probatorios que le otorga la ley para demostrar la configuración de la contravención de contrabando o en su caso inicie los procesos que determina la Ley para sancionar la conducta del sujeto pasivo.

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

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Empresa Unimotors SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril.

III. Contestación del tercero interesado.

La Gerencia Regional La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia, representada por Eliana Raquel Zeballos Yugar, con memorial que cursa de fs. 119 a 121 vta. se apersonó al proceso y realizó un recuento de los antecedentes administrativos. Con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por Unimotors SRL manifestó que, la empresa demandante pretende inducir al Tribunal a pronunciarse sobre el tema de fondo de su impugnación en la vía administrativa y se emita criterio sobre la comisión o no del contrabando contravencional, cuando lo que se encuentra en debate es la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2013 de 29 de abril, la cual anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de intervención contravencional, y por consiguiente la demanda no se adecua a lo previsto por el art. 147 de la L. N° 2492 (CTB).

Argumentó que el hecho de no existir supuestamente los elementos fácticos y de derecho en el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, no significa que la comisión de contrabando no exista, por cuanto el demandante al no haber presentado pruebas no desvirtuó lo aseverado por la administración aduanera, considerando que de acuerdo al art. 76 de la L. N° 2492 la carga de la prueba corresponde a quien pretenda hacer sus derechos, en este caso a la Corporación Unimotors SRL, sin embargo jamás presentó documentación que respalde su afirmación, por consiguiente la Administración Aduanera confirmó la comisión de contrabando contravencional a través de la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12 de 14 de agosto de 2012.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Corporación Unimotors SRL.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Corporación Unimotors SRL. controvierte la decisión de la AGIT de anular los obrados, con reposición hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011 de 21 de diciembre, argumentando que si bien se anuló obrados, sin embargo la autoridad jerárquica se equivocó al reponer obrados, cuando debió revocar la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12 que deviene del Acta de Intervención, lo cual violenta el art. 28 de la L. N° 2341 y 74 de la L. N° 2492 en aplicación de los arts. 68, 69, 98 y 99 del citado Cód. Trib.; situación que se traduce en vulneración de sus derechos tributarios y constitucionales al haberse vulnerado el principio de legalidad previsto en el art. 232 de la C.P.E.

Por su parte, la autoridad demandada señaló que le correspondió subsanar el proceso sancionatorio anulando obrados hasta el acta de intervención contravencional emitida por la administración aduanera, al no contener todos los elementos esenciales para su validez de acuerdo

a lo que disponen los incs. b) y c) del art. 28 de la L. N° 2341 (LPA) aplicable en materia tributaria en virtud al núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, protegiendo la seguridad jurídica y el debido proceso del demandante.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que, mediante Orden de Fiscalización N° 007/2011 de 15 de abril de 2011, notificada el 20 de abril de 2011 mediante cédula a Rodrigo Cristian Suárez Monje, representante legal de CORPORACIÓN UNIMOTORS SRL., la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional de Bolivia, inició fiscalización respecto a las DUI'S tramitadas en la gestión 2010, motivo por el que solicitó documentación en fotocopias legalizadas (fs. 2, 4 a 9 Anexo 3 de antecedentes administrativos).

2. El 29 de julio de 2011, la administración aduanera, notificó al representante legal de la empresa Corporación Unimotors SRL, con el Acta de Diligencia N° 001/2011, Fiscalización Posterior, solicitando regularice y presente documentación complementaria en el plazo de 5 días (fs. 12 a 19 Anexo 3).

3. El 08 de septiembre de 2011, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-007/2011, la misma señala que el operador no dio cumplimiento a lo solicitado mediante Acta de Diligencia N° 001/2011, por lo que en cumplimiento del art. 284 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, corresponde que la empresa Corporación Unimotors SRL, realice el pago de 2.000 UFV's de conformidad a lo establecido en el núm. 2 del Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones aprobado mediante RD-01-012-07 de 4 de octubre de 2007, con la aclaración que la cancelación de la sanción establecida, no exime al operador de presentar la documentación solicitada, estableciendo el 16 de septiembre de 2011 como nuevo plazo para su presentación (fs. 21 a 23 Anexo 3).

4. El 29 de septiembre de 2011, la administración aduanera emitió el Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC-063/2011, el cual señala que de acuerdo a la certificación enviada por el Banco Ganadero, se evidenció la existencia de una transferencia el 27 de julio de 2010 al proveedor DEMIMPRES SA., por el importe de \$us. 20.000.- correspondiente a la importación de una vagoneta marca Toyota Lc 200P47 Chasis JTM4T05J295030001, características que no tienen relación con ninguna DUI. Asimismo, de acuerdo a fotocopias legalizadas proporcionadas por el Banco Mercantil Santa Cruz correspondiente a los giros efectuados en diciembre de 2010, se estableció la existencia de una transferencia bancaria efectuada el 24 de diciembre de 2012 al proveedor GHASAN ABOUD USED CARS por \$us. 45.000.- que según descripción de la remesa señala: por la importación de vehículos, la cual no tiene relación con ninguna DUI.

El Informe Preliminar concluye estableciendo la presunta comisión de contravención por contrabando tipificada en el núm. 4 del art. 160-a) y b) y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, por haberse determinado cuatro transferencias bancarias efectuadas por el operador que no cuentan con DUI. Asimismo, establece la presunta comisión de contravención tributaria por omisión de pago tipificada en los arts. 160-3 y 165 de la L. N° 2492, por valores declarados en diecisiete DUI. Finalmente, establece la existencia de indicios de la comisión de los delitos de falsedad ideológica, falsificación de documento privado y uso de instrumento falsificado de conformidad a lo previsto en los arts. 199, 200 y 203 del cód. Pen. El citado Informe otorga el plazo máximo de 20 días a partir de su notificación para que el operador formule descargos por escrito y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho (fs. 37 a 59 Anexo 3).

5. Mediante memorial presentado el 4 de noviembre de 2011, Gastón Mateo Uribe, representante legal de CORPORACIÓN UNIMOTORS SRL., se apersonó ante la administración aduanera argumentando que mediante carta de 22 de septiembre de 2009 y en reiteradas oportunidades de forma verbal comunicó a la Gerencia Nacional de Fiscalización, el impedimento que tuvieron para obtener la documentación solicitada debido a que la misma se encontraba secuestrada y en poder del Ministerio Público, en virtud al allanamiento a sus oficinas de CORPORACIÓN UNIMOTORS SRL., documentación que contiene los valores de transacción por la adquisición de los vehículos, el que debe ser utilizado para obtener el valor en Aduana, consiguientemente la base imponible sujeta a tasación, por otra parte, refirió que la falta de apreciación y valoración de los documentos que se encuentran secuestrados en la Fiscalía implican lesión a su derecho constitucional a la defensa y provocan un procesamiento indebido, motivo por el que solicita apreciar las pruebas de descargo que se encuentran en la Fiscalía y declarar la inexistencia de la deuda tributaria (fs. 73-75, Anexo 3).

6. El 18 de noviembre de 2011, la administración aduanera emitió el Informe Final AN-GNFGC-DFOFC-100/11 de 18 de noviembre de 2011, el cual señala que el operador CORPORACIÓN UNIMOTORS SRL., no presentó argumentos y documentación que respalde los cargos establecidos en el informe preliminar, por cuanto en aplicación al Procedimiento de Fiscalización Aduanera Posterior, se ratifican las conclusiones establecidas en el Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC-063/11 (fs. 92-101, Anexo 3).

7. El 21 de diciembre de 2011, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011, que ratificó tanto el informe preliminar y el informe final citados precedentemente, estableciendo la presunción de la comisión de contravención por contrabando de acuerdo a lo tipificado en el núm. 4 del art. 160 y los incs. a) y b) del art. 181 de la L. N° 2492, por un valor CIF de \$us. 69.550, dejando de percibir el Estado Bs 129.599 por concepto de GA e IVA omitidos (fs. 109 a 118, Anexo 3).

8. El 11 de septiembre de 2011, la administración aduanera notificó al representante legal de Unimotors SRL, con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRPGR-ULEPR N° 055/2012 de 14 de agosto, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional de acuerdo al Acta de Intervención N° AN-GNFGC-C-043-2011, contra Corporación Unimotors SRL, conforme al núm. 4 del art. 160-a) y b) y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, sancionando con la multa equivalente al 100 % del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención (fs. 126 a 134, Anexo 3).

9. Corporación Unimotors SRL., interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRPGR-ULEPR-055/12 de 14 de agosto, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0026/2013 de 14 de enero, que confirmó la

Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12 de 14 de agosto, consecuentemente declaró probada la comisión de contrabando contravencional de acuerdo al Acta de Intervención N° AN-GNFGC-C-043/2011 de 21 de diciembre, contra Corporación Unimotors SRL conforme a los arts. 160-4 y 181-a) y b) y último de la L. N° 2492 (fs. 164 a 175, Anexo 1).

10. Contra dicha Resolución, la Corporación Unimotors SRL interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, que resolvió anular la resolución de recurso de alzada citada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011 de 21 de diciembre, inclusive, debiendo la administración aduanera, emitir nueva Acta de Intervención que esté sustentada con la prueba que haga a la contravención de contrabando o actúe según corresponda (fs. 219 a 230, Anexo 2).

11. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 127 de obrados.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Previamente, corresponde señalar que la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Corporación Unimotor SRL., resulta incoherente en su desarrollo, por una parte indica que la AGIT al anular obrados enmendó los errores cometidos por la ARIT, empero, al no haber revocado los actos de la administración aduanera le otorgó una nueva oportunidad para subsanar sus errores; sin embargo no señala en absoluto cómo la resolución jerárquica y la nulidad de obrados que contiene, habrían causado agravio al demandante, sin referirse en absoluto a los argumentos que dieron lugar a la nulidad dispuesta en la resolución de recurso jerárquico, olvidando que por la naturaleza del proceso contencioso administrativo, este tribunal ejerce control de legalidad de los actos de la AGIT. Por otra parte, acusa la violación de sus derechos tributarios y constitucionales, sin fundamentar de qué manera la AGIT violentó los mismos, señala también que a través de la presente demanda está impugnando solo en parte la resolución de recurso jerárquico, y por último alega cuestiones de fondo solicitando la revocatoria de la resolución sancionatoria, olvidando que la resolución jerárquica es anulatoria.

No obstante lo expuesto precedentemente, a objeto de resolver la litis, se efectúa las siguientes consideraciones:

Corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa que dicta la administración respectiva, resultado de un proceso de fiscalización que en lo posterior, a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de Intervención si es en materia aduanera.

Por otra parte, la C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109.I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115.II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L.Ó.J., que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

En ese orden, la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), aplicable por mandato del núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, en su art. 28 establece los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo, entre ellos: b) Causa: Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; c) El objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible.

Por su parte, el art. 36-II de la citada L. N° 2341, en cuanto a la anulabilidad del acto administrativo dispone: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el art. anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados"

A su vez, el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo), en cuanto a la nulidad de procedimiento, prevé que, "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalente, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas".

Ahora bien, revisados los obrados se tiene que la empresa Unimotors en su recurso jerárquico de fs. 183 a 186 vta. argumentó que la ARIT de La Paz, en la resolución emitida decidió confirmar la resolución sancionatoria, con argumentos que debieron conducir a una revocatoria total o en última consecuencia a la anulación de los actos de la administración en atención a que en su recurso de alzada acusó con claridad que la Resolución Sancionatoria impugnada, adolece de los mismos defectos que su acta de intervención, actos que no cuentan con datos, elementos ni fundamentos de hecho y derecho como requisitos esenciales de su contenido, tal como disponen los arts. 96 y 99 del Cód. Trib., la ausencia de dichos datos y elementos, conlleva consigo la nulidad de la citada resolución. Luego, expuso los mismos argumentos de fondo contenidos en la demanda contencioso-administrativa en cuanto al sustento legal para determinar el contrabando sobre la base de depósitos bancarios, y concluyó su recurso jerárquico solicitando la revocatoria total de la resolución de alzada y en consecuencia de la resolución sancionatoria de contrabando, o en su defecto se anule obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el acta de intervención contravencional y su correspondiente resolución sancionatoria.

En síntesis, se evidencia que la empresa demandante en el recurso jerárquico interpuesto, impugnó cuestiones de forma y fondo conforme se tiene explicado precedentemente, por consiguiente la AGIT, con la finalidad de evitar nulidades posteriores, procedió a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma, y señaló que sólo en caso de no ser evidentes los mismos, ingresará a la revisión y análisis de los aspectos de fondo.

En ese sentido, la AGIT realizando la compulsa de lo actuado en el caso de autos, evidenció que tanto el acta de intervención como la resolución sancionatoria carecen de los elementos que permitan dilucidar cuál fue el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable, que se adecuaría al tipo de contrabando contravencional previsto en los incs. a) y b) del art. 181 de la L. N° 2492, es decir, que la administración aduanera no realizó la subsunción de la conducta al tipo contravencional, tampoco fundamentó de qué manera la mercancía observada fue introducida o extraída de territorio aduanero en forma clandestina y se haya realizado el tráfico de mercancías sin documentación legal o infringiendo requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras, concluyendo que la administración aduanera con su accionar, afectó la seguridad jurídica y el debido proceso y por consiguiente al no contener los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo conforme disponen los incs. b) y c) del art. 28 de la L. N° 2341(LPA) aplicable en materia tributaria por mandato del num. 1 del art. 74 de la L. N° 2492 (CTB) correspondió a esa instancia anular obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, disponiendo se emita una nueva que se encuentre sustentada con la prueba que hagan a la contravención de contrabando o actúe según corresponda.

En ese contexto, se advierte que la autoridad jerárquica en función a lo solicitado por la propia empresa recurrente, quien en su recurso jerárquico alegó vicios de nulidad y la vulneración de sus derechos, analizó previamente los actos administrativos emitidos, evidenciando que tanto el acta de intervención contravencional como la resolución sancionatoria no contienen los elementos esenciales para su validez conforme disponen los incs. b) y c) el art. 28 de la L. N° 2341 y arts. 96-II y 99-II de la L. N° 2492, omisión que vicia de nulidad dichas actuaciones conforme establecen los arts. 96-III y 99-II de la citada L. N° 2492, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo, por consiguiente la AGIT de manera correcta anuló obrados en observancia de los arts. 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 55 del DS N° 27113, por haberse vulnerado su derecho al debido proceso y a la seguridad jurídica.

En consecuencia de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas, por lo que se concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2013 de 29 de abril, no vulneró el principio de legalidad, es decir, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 57 a 61 vta., interpuesta por la Corporación Unimotors SRL., en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, dictada por la AGIT.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



457

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 26 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, la contestación a la demanda de fs. 32 a 38, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Fundamentos de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del SIN, en uso de sus facultades otorgadas por los arts. 92, 93, 95, 100, 148 y 162 del Cód. Trib., procedió a emitir la Orden de Verificación N° 2012OVE00001, notificada a Dolly Lorena Velásquez Gamón el 25 de abril de 2012 por obligaciones tributarias no determinadas conforme a ley relativas al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones (IT) y el Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA) de los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de 2008, emergente de los intereses de un préstamo realizado a Luis Rea Romero. Conforme el art. 98 de la L. N° 2492, el 05 de octubre de 2012, el contribuyente presentó descargo, posteriormente el 30 de noviembre de 2012 la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 0713/2012, impugnada mediante el recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1149/2013, que resolvió anular la R.D. N° 0713/2012 hasta la Vista de Cargo, impugnada y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0199/2014, que resuelve confirmar la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que, la AT actuó conforme a la Ley, que la AGIT emitió una resolución errada al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada, que anula la R.D. N° 713/2012 de 30 de noviembre de 2012, con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo Cite SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/385/2012, consecuentemente la AT debe aplicar los procedimientos previstos en el art. 104 de la L. N° 2492, art. 29 del D.S. N° 27310 y la RND 10-0039-06, con la finalidad de determinar legalmente el monto de la deuda tributaria por IVA e IT de los periodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre 2008 y RC-IVA por los trimestres marzo, junio, septiembre y diciembre de 2008, de lo cual expone lo siguiente:

1.2.a). Señala qué, la AGIT no tomó en cuenta los argumentos realizados por la AT con relación a la R.D. N° 0713/2012; al respecto, manifiesta que la AT tiene facultades conferidas por la L. N° 2492, y que ante una denuncia emitió la Orden de Verificación N° 0012OVE00001 "Verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT y el RC-IVA", de los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de 2008 referente a los intereses percibidos del Sr. Luis Rea Romero (contrato de préstamo), notificada personalmente el 25 de abril de 2012 a la contribuyente Dolly Lorena Velásquez Gamón, del cual en la fiscalización efectuada se evidenció que la contribuyente no ha determinado los impuestos conforme a ley, estableciéndose un monto de UFV 23272, equivalente a Bs 41.215.- por concepto de tributo omitido actualizado, intereses y sanción por la conducta en previsión del art. 96 de la L. N° 2492, realizada sobre Base Cierta, sustentadas en la documentación proporcionada por terceros y que cursa en los antecedentes administrativos, como ser fotocopias legalizadas de recibos por concepto de intereses percibidos por la contribuyente fiscalizada por los préstamos efectuados al Sr. Luis Rea Romero.

1.2.b). Respecto a la extemporaneidad del recurso de alzada; refiere, qué, la AT notificó a la contribuyente con la R.D. N° 0713/2012, el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula conforme el art. 70-3 y art. 85 de la L. N° 2492, al cual el contribuyente interpuso el recurso de alzada en fecha 14 de febrero de 2013, de forma extemporánea, fuera del plazo previsto por el art. 143 del Cód. Trib., concordante con el art. 198-V de la L. N° 3092, que por lo señalado la Autoridad de Impugnación Tributaria debió rechazar el recurso de alzada interpuesto fuera del plazo previsto por ley; que el art. 83 de la L. N° 2492, establece las formas de notificación, asimismo refiere al art. 85, que describe el procedimiento para la notificación mediante cédula y los num. 2 y 3 del art. 70 de la referida Ley, que establecen la obligación del sujeto pasivo de inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria, así como fijar domicilio y comunicar su cambio y que caso contrario el domicilio fijado se considera subsistente, siendo válido las notificaciones practicadas en el mismo. Bajo ese marco legal la AT no realizó procedimiento o acto de notificación distinto a la norma, y que el contribuyente que no haya cambiado en el padrón de contribuyentes su domicilio actual no es suficiente fundamento para cercenar lo dispuesto por el art. 70-3 de la L. N° 2492, debiendo sus probidades sin entrar en el fondo declarar nulos los actos de la ARIT y AGIT porque actuaron sin competencia.

1.2.c). Referente a los descargos presentados por la contribuyente y d) confesión de parte; señala, qué, la evaluación de los descargos fueron realizados mediante el Informe de Conclusiones N° 3941/2012 en base al análisis de la nota presentada por el contribuyente y considerando lo argumentado; La AT evidenció la existencia del hecho generador en sujeción al art. 4-c) de la L. N° 843, que refiere a la prestación de servicios, como fue el préstamo de capital, por parte de la contribuyente Dolly Velásquez Gamón hacia el señor Luis Rea cuyos cobros de intereses se encuentran alcanzados por los impuestos establecidos por la L. N° 843; que el contribuyente mediante nota según NUIT

4486 de 02 de mayo de 2012, aceptó que, existió la prestación del servicio, así también mediante nota de 24 de octubre de 2011, solicitó al Departamento de Fiscalización la verificación de los impuestos pagados por el Sr. Luis Rea Romero en su calidad de agente de retención respecto a los intereses pagados a su favor (contribuyente), por lo que hubo confesión de parte de la contribuyente a través de las declaraciones efectuadas de conformidad a lo establecido en el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ.

1.2.e). Sobre el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones y Régimen Complementario al IVA; señala que, de la documentación presentada por terceros, consistentes en fotocopias legalizadas de los recibos relacionados a los intereses percibidos por prestamos efectuados al Sr. Luis Rea Romero, se determinó el total de ingresos percibidos por Bs 46.155.- los cuales no fueron facturados, por lo tanto no declarados por el contribuyente, determinándose en consecuencia reparos del IVA, IT, RC-IVA, sobre Base Cierta por un total de Bs 12.036.- sancionado con el 100% en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492 concordante con el art. 42 del D.S. N° 27310.

1.2.f). Referente al cumplimiento de las formalidades de la denuncia y la aplicación del principio de trascendencia; expresa qué, si bien la resolución jerárquica señala que se habría incumplido con las formalidades de la denuncia efectuada por el Sr. Luis Rea Romero en no haberse consignado en formulario respectivo, cabe señalar que la denuncia fue realizada de forma escrita y contiene los requisitos establecidos en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06, como ser el nombre completo, cedula de identidad del denunciante, número de NIT del denunciado y lugar donde se produjo la contravención, relación circunstanciada del hecho o motivo de la denuncia, detalle de los documentos que se adjunta como prueba y firma del denunciante, firma del funcionario receptor, lugar y fecha de la recepción de la denuncia, por lo que cumple con los requisitos mínimos para proceder a una investigación, notificación y determinación de las contravenciones en las cuales habría incurrido la contribuyente Dolly Velásquez, la misma que fue comunicada desde el primer acto, así como la otorgación de la documentación, fotocopias legalizadas de todos los actuados, quien presento los descargos correspondientes los cuales fueron considerados dentro del procedimiento determinativo. Por último señala, qué, en caso de que se realizara una nueva denuncia en formulario oficial, la misma tendría el mismo objeto, finalidad y sujetos, es decir el resultado sería el mismo, toda vez que la denuncia se encuentra escrita y que no cambiaría en su esencia en aplicación del Principio de Trascendencia, para lo cual señala la S.C. N° 2012/2010-R de 03 de noviembre.

1.2.g). Respecto a la prueba aportada por la AT; señala qué, la AT cumplió con la carga de la prueba referente al proceso de fiscalización emergente de la Orden de Verificación N° 0012OVE00001 "Verificación específica Débito IVA y su efecto en el ITA y el RC-IVA de 17 de enero de 2012; que se evidencia que los memoriales presentados en 08 de julio de 2013 se ratificaron las pruebas presentadas, adjuntándose fotocopias legalizadas correspondientes a la denuncia de Luis Rea Romero, recibos de pago y depósitos bancarios correspondiente a las gestiones observadas y fiscalizadas, documentos que acreditan la veracidad del pago de intereses, en atención al principio de verdad material previsto en el art. 4-d) de la L. N° 2341, mismos que desvirtúan la posición equivocada de la AGIT.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0199/2014 de 14 de febrero, en consecuencia se declare firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 0713/2012 de 30 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 32 a 38 y señala lo siguiente:

1. Referente a qué, "La AGIT no tomó en cuenta los argumentos realizados por la AT con relación a la resolución determinativa. respecto a los descargos presentados por la contribuyente, ya que presento dentro de los 30 días la nota donde efectúa las aclaraciones a las observaciones, pero esta no brindo pruebas fehacientes de descargo, por lo que se ratificó los reparos efectuados a favor del fisco"; señala, que la AGIT, tomó en cuenta los argumentos vertidos por la AT; que conforme los Papeles de Trabajo la AT, procedió a tabular los recibos presentados en fotocopias simples, constituyéndose en únicos elementos para determinar los ingresos sobre base cierta y el hecho imponible no declarado por el sujeto pasivo, de lo que se evidencia que no ejerció la facultad de investigar conforme el art. 95 de la L. N° 2492; que la AT se limitó a señalar que con la nota NUIT 4486 la contribuyente aceptó que existió la prestación del servicio – confesión de la contribuyente, cuando pudo haber hecho uso de sus facultades para verificar el hecho y obtener mayores elementos que determinen los ingresos que no fueron declarados; documentos referidos que no son suficientes y válidos, para establecer ingresos no declarados, por lo que se tiene que la vista de cargo no contiene los requisitos esenciales establecidos en el parág., I del art. 96 de la L. N° 2492, referido a la determinación de la base imponible del tributo adeudado, advirtiéndose nulidad por dicho aspecto. Asimismo siendo que este acto administrativo fundamenta la resolución determinativa, se colige que este último se encuentra viciado de nulidad, en ese sentido corresponde anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo.

2. "Respecto a la extemporaneidad del recurso de alzada, toda vez que la AT notificó la RD el 31/12/2012, al cual el contribuyente interpuso recurso de alzada en 14/2/2013 de forma extemporánea, por lo que la Autoridad de Impugnación Tributaria debió rechazar el recurso de alzada"; señala que, no corresponde respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico en estricta aplicación del principio de congruencia, asimismo cita la S.C. N° 1273/2005-R de 14 de octubre.

3. "Sobre el IVA, IT y RC-IVA, cuyos cobros de intereses se encuentran alcanzados por dichos impuestos", expresa que, los descargos presentados por la contribuyente, referente a la nota de 05 de octubre de 2012 en el que se adjuntó fotocopia legalizada del Reconocimiento de Firma entre Luis Rea y Dolly Velásquez, como prueba que demuestra los recibos que supuestamente habría firmado, fue valorada al momento de emitirse la resolución determinativa, habiéndose determinado que: "el mismo no se considera documento de respaldo dentro del proceso impositivo debiendo en todo caso el mismo ser presentado en las instancias que la contribuyente considere"; que, al evidenciarse que se estableció reparos sobre documentos que no son suficientes para la determinación de ingresos no declarados y no sujetarse los actos de la AT a procedimiento establecido en al RND N° 10-0039-06, expuestos en la vista de cargo y resolución determinativa, se evidencia la necesidad de

sanear el procedimiento disponiendo la anulación de obrados con reposición hasta la vista de cargo y se determine el monto de la deuda tributaria del IVA, IT y RC-IVA, de los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de 2008, conforme a procedimiento establecido en el art. 104 de la L. N° 2492 y RND N° 10-0039-06.

4. Respecto al "incumplimiento de las formalidades de la denuncia y la aplicación del principio de trascendencia", refiere que, la DND N° 10-0039-06, establece la interposición de las denuncias en forma escrita y formal efectuada ante la AT, en su art. 3, indica que la denuncia debe ser presentada por escrito en un formulario oficial, asimismo los parágs. II y III del art. 4 de la citada disposición indicó que el denunciante deberá ofrecer toda la prueba con la que cuenta y/o señalar donde se encuentra la misma y en caso de la denuncia por no emisión de factura deberá presentar documentación respaldatoria tales como recibos y otros, que en el presente caso no existe la denuncia oficial escrita en formulario oficial, por lo que no se adecua ni cumple los requisitos exigidos en la señalada RND, así como tampoco cursa la documentación original de recibos de pago de intereses, evidenciándose sólo la presentación del acta de Certificación de fotocopias emitidas por un Notario de Fe Pública de 1ra Clase N° 023, así como 21 recibos en fotocopias simples consignando la leyenda "es copia del original", no sujetándose los actos de la AT a procedimiento establecido legalmente, además de no poder considerarse como documentación que respalde la denuncia por no reflejar la veracidad del hecho denunciado, o que demuestre efectivamente que se realizó la transacción; que si bien la AT puede emitir una orden de verificación conforme a sus facultades previstas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492 y 29 y 32 del D.S. N° 27310, no es menos cierto que contó con información presentada por un tercero la cual no se ajusta a las disposiciones referidas al procedimiento de denuncia, por lo que las actuaciones y documentos son insuficientes para la determinación de ingresos no declarados. Asimismo cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, AGIT-RJ/0236/2011 y la Jurisprudencia descrita en la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto, que refiere al debido proceso.

II.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0199/2014, de 14 de febrero, emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Nota de 17 de febrero de 2011, del Sr. Luis Julio Rea Romero, dirigida al Gerente Distrital La Paz del SIN, con sello de recepción el 18 de febrero de 2011, el cual dentro de sus partes relevantes, expresa que: "pone a conocimiento de la AT que durante varias gestiones desde el año 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, se ha llevado una relación contractual de préstamo o mutuo, relación de carácter civil con total anatocismo entre mi persona y la Sra. Dolly Lorena Velásquez Gamón conforme a los documentos legalizados adjuntos, que pese a haberle solicitado la factura correspondiente, está se ha rehusado y ha omitido provisiones establecidas en la ley. Asimismo señala que los intereses con los cuales ha procedido a cobrar por este concepto ha excedido el establecido en la norma y en mi caso haciende a la suma de Sus. 36.844,19. Ante lo expuesto presento queja y denuncia sobre estos hechos y solicito a vuestra autoridad emita criterio técnico sobre el caso presentado ya que en ningún momento se nos hizo entrega de las facturas conforme a ley", cursante a fs. 79 del anexo 3.

2. Orden de Verificación N° 2012OVE00001 de 17 de enero de 2012, modalidad descripción verificación específica debito IVA y su efecto en el IT y el RC-IVA, con alcance a los hechos y/o elementos relacionados a los intereses percibidos por préstamo efectuado al Sr. Luis Rea Romero, de los periodos febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de 2008, cursante a fs. 4 del anexo 3.

3. El SIN emitió el Requerimiento N° 00111504 de 25 de abril de 2012, por el que solicita a la Sra. Dolly Velásquez Gamón, la presentación de la documentación consistente en: Recibo emitido por intereses percibidos del Sr. Luis Rea Romero y Contrato de préstamo, cursante a fs. 6 del anexo 3.

4. Nota de 21 de octubre de 2011, de la Sra. Dolly Lonera Velásquez Gamón, dirigida al Departamento de Fiscalización de Impuestos Nacionales con sello de recepción de fecha 24 de octubre de 2011, por el que señala: "Mediante la presente solicito se verifique si la Empresa Servicios REA LRR S.R.L. con NIT 149636022, cuyo representante legal es el Sr. Luis Julio Rea Romero, en su calidad de agente de retención ha empozado el tributo que corresponde por el pago de intereses a favor de mi persona desde la inscripción de su NIT, es decir desde el 14 de agosto de 2007 (...). En cada pago yo firmé el respectivo recibo en original emitido por la empresa sea Multiservicios Paraba Azul y/o Servicios REA LRR, este recibo en original siempre quedaba en dichas empresas (por lo que no tengo ningún recibo en mi poder), y se constituía en el respaldo del comprobante contable que si reflejaba el 16% de tributos (IVA más IT) bajo la cuenta contable régimen complementario al IVA por Pagar, (...). Me permito adjuntar además fotocopia simple del Testimonio N° 131/2007 Escritura Pública de Constitución de una sociedad de responsabilidad limitada suscrita por los señores Luis Lucio Rea Romero y José Andrés Fiori, que girará bajo la denominación de servicios REA LRR S.R.L. En anexo N° 7 se incluye fotocopia simple del Testimonio N° 107/2007, (...). Anexo N° 8 fotocopia del carnet de identidad del Sr. Luis Julio Rea Romero. Anexo N° 9 fotocopia de mi carnet de identidad", cursante de fs. 11 a 13 del anexo 3.

5. Vista de Cargo Cite N° SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/385/2012 de 13 de agosto de 2012, que establece sobre Base Cierta una obligación tributaria de UFV 23.272 equivalente a Bs 41.215, importe que incluye el impuesto omitido IVA, IT y RC-IVA expresado en unidades de fomento de vivienda, intereses, multas por incumplimiento a deberes formales y sanción preliminar por la conducta, estableciéndose que la conducta del contribuyente contiene indicios de omisión de pago. Asimismo concede 30 días calendario para formular descargos y pruebas referidas al efecto, a partir de su legal notificación, cursante de fs. 64 a 70 del anexo 3, notificada personalmente el 05 de septiembre de 2012, cursante a fs. 71 del anexo 3.

6. Nota de 05 de octubre de 2012, de Dolly Lorena Velásquez Gamón, por el que presenta descargos consistente en fotocopia legalizada de Formulario de Reconocimiento de Firmas N° 8158388, donde se advierte su firma, asimismo alega que los recibos Nos. 3852,

3851, 3864, 3886, 3890, 558779, 558785, 558791, 1772, 4853, 4854, 4862, 4825, 4826, no cuentan con su firma, cursante de fs. 93 a 96 del anexo 3.

7. R.D. N° 0713/2012 de 30 de noviembre de 2012, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia tributaria, las obligaciones impositivas de la contribuyente Velásquez Gamón Dolly Lorena, por un total de UFV 23.811 equivalente a Bs 42.728, correspondiente a la deuda tributaria por ingresos no declarados por el IVA, IT y RC-IVA, de los periodos fiscales febrero, marzo, abril, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de 2008, cursante de fs. 107 a 115 del anexo 3, notificado mediante cedula a Dolly Lorena Velásquez el 31 de diciembre de 2012, cursante a fs. 119 del anexo 3.

8. El sujeto pasivo interpone recurso de alzada, instancia que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1149/2013 de 11 de noviembre, que resuelve anular la R.D. N° 0713/2012, hasta la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/385/2012, cursante de fs. 194 a 207 del anexo 2, contra la que interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0199/2014, de 14 de febrero, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1149 de 11 de noviembre, cursante de fs. 255 a 268 del anexo 2.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 56, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 58 a 63, dúplica de fs. 67 a 68, notificación a la tercera interesada Dolly Lorena Velásquez cursante a fs. 185.

2.- Concluido el trámite se decretó a fs. 194, "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

Del análisis y compulsas de los antecedentes, en relación con los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se desprende, que el objeto de la problemática planteada se circunscribe en determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0199/2014 de 14 de febrero de 2014, emitida por la AGIT, aplicó correctamente la normativa aplicable al presente caso al momento de confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1149/2013, de 11 de noviembre, que anula obrados hasta la Vista de Cargo N° 32-0334-2012 a fin de que la AT determine el monto de la deuda tributaria del IVA, IT y RC-IVA, conforme al procedimiento establecido en el art. 104 de la L. N° 2492 y la RND N° 10-0039-06.

A ese fin corresponde a este tribunal referirse solo al punto de controversia, sin ingresar en el fondo de los demás argumentos formulados por la AT, no siendo los mismos relevantes conforme a la determinación asumida en la resolución jerárquica.

De lo referido, se tiene que, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-06 de 21 de diciembre de 2006 "Reglamento para la Interposición de Denuncias ante la Administración Tributaria", señala:

Art. 3 (Modo de presentación) La denuncia deberá ser presentada por escrito en el formulario oficial de denuncia en el Departamento de Fiscalización en la Gerencia Distrital, Graco o Sectorial de la jurisdicción a la que pertenezca el denunciado.

Art. 4. (Requisitos) I. El formulario oficial de denuncia deberá contener como mínimo los siguientes datos:

- 1) Número correlativo de denuncia
- 2) Autoridad ante quien se interpone la denuncia
- 3) Número de Cédula de Identidad y nombre completo del denunciante
- 4) Nombres y Apellidos o razón social del denunciado
- 5) Numero de NIT del denunciado (en caso de contar con ese dato)
- 6) Lugar exacto donde se produjo la contravención
- 7) Relación circunstanciada del hecho o motivo por el cual se presenta la denuncia
- 8) Detalle de los documentos que se acompañan como prueba
- 9) Firma del denunciante
- 10) Firma del funcionario receptor
- 11) Lugar y fecha de recepción de la denuncia.

II. El denunciante deberá adjuntar en fotocopia y original su cédula de identidad, el original le será devuelto una vez que sea verificado con la copia. Asimismo deberá ofrecer toda la prueba con la que cuente y/o señalar el lugar donde se encuentre la misma.

III. En caso de Tratarse de denuncia por no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, el denunciante deberá presentar documentación respaldatoria que acredite la compra, tales como recibo de compra, boleta de garantía, voucher, certificado de garantía, fotocopia del cheque, comprobante de egreso y otro. En el supuesto que no se presente ninguna documentación de respaldo, el Departamento de Fiscalización emitirá un auto de no admisión, otorgando el plazo de cinco días para subsanar lo observado, bajo advertencia de considerar la denuncia como no presentada".

La L. N° 2492, establece:

Art. 104.- (Procedimiento de fiscalización). I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectuó un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización emitida por autoridad

competente de la AT estableciéndose su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.

II. Los hechos u omisiones conocidos por los funcionarios públicos durante su actuación como fiscalizadores, se harán constar en forma circunstanciada en acta, los cuales junto con las constancias y los descargos presentados por el fiscalizado, dentro de los alcances del art. 68 de este Código, harán prueba preconstituida de la existencia de los mismos.

III. La AT, siempre que lo estime conveniente, podrá requerir la presentación de declaraciones, la ampliación de éstas, así como la subsanación de defectos advertidos. Consiguientemente estas declaraciones causarán todo su efecto a condición de ser validadas expresamente por la fiscalización actuante, caso contrario no surtirán efecto legal alguno, pero en todos los casos los pagos realizados se tomarán a cuenta de la obligación que en definitiva adeudaran.

De la norma descrita y de los antecedentes, se establece que, la Orden de Verificación N° 2012OVE0001, modalidad "Verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT y el RC-IVA, emitida a Dolly Lorena Velásquez Gamón, para revisar los hechos y/o elementos relacionados a los intereses percibidos por préstamo de capital efectuado a Luis Rea Romero, fue emitida como resultado de la denuncia formulada por Luis Julio Rea Romero, realizada mediante nota de 17 de febrero de 2011, en la que expone que la señora Dolly Lorena Velásquez Gamón no emitió nota fiscal por concepto de intereses sobre préstamos de capital, que efectuaba la denunciada durante las gestiones 2004 a 2009, para lo cual adjunta fotocopia de su cedula de identidad y de la denunciada, cursantes a fs. 79 a 82 del anexo 3; posteriormente se emitió la Vista de Cargo Cite N° SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/385/2012 de 13 de agosto de 2012, que establece sobre Base Cierta una obligación tributaria de UFV 23.272 equivalente a Bs 41.215, importe que incluye el Impuesto Omitido IVA, IT y RC-IVA expresado en Unidades de Fomento de Vivienda, Intereses, Multas por Incumplimiento a Deberes Formales y Sanción preliminar por la conducta, estableciéndose que la conducta del contribuyente contiene indicios de omisión de pago, cursantes de fs. 64 a 70 del anexo 3, sobre el cual se emite la R.D. N° 0713/2012 de 30 de noviembre de 2012, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia tributaria, las obligaciones impositivas de la contribuyente Velásquez Gamón Dolly Lorena, que confirma la multa dispuesta en la vista de cargo, notificada mediante cedula a Dolly Lorena Velásquez el 31 de diciembre de 2012, cursante a fs. 119 del anexo 3.

De lo descrito en el caso de autos, se establece que, dicha resolución normativa de directorio, establece ciertos requisitos para formular una denuncia, que conforme a los antecedentes expuesto, estos no fueron cumplidos por la AT, así se tiene de la denuncia formulada por Luis Julio Rea Romero mediante nota y no mediante el formulario oficial como señala el art. 3 de dicha resolución, no se adjunta detalle de los documentos aparejados como prueba en original o debidamente legalizados que demuestren los hechos denunciados, no existe el lugar donde se produjo la contravención, firma del funcionario receptor (denuncia cursante a fs. 79 del anexo 3), aspectos estos que también vulneran lo previsto por el parágrafo III del art. 4 de la RND N° 10-0039-06, toda vez que al ser la denuncia por la no emisión de factura o nota fiscal por los intereses del presunto préstamo, debió presentar la documentación respaldatoria que acredite el mismo, como ser el contrato de préstamo o los comprobantes debidamente legalizados, lo cual conforme a la documentación descrita precedentemente no fue presentada por el denunciante, además de no cumplir lo previsto por el art. 217 de la L. N° 3092, en lo que respecta a los requisitos que debe contener los documentos para su valoración como prueba.

Asimismo, independiente de lo señalado, de la revisión de la vista de cargo y resolución determinativa sobre base cierta determinada en base a fotocopias simples, emergentes de la Orden de Verificación, se advierte que, no establecen los elementos suficientes para determinar la base imponible como la deuda tributaria, concluyéndose que, resultan insuficientes para determinar el "hecho generador", entendido este, como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización y omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin, esto debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado, de lo que se debe entender que una obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica de realizar el pago de una prestación pecuniaria, que en el presente caso resulta el contrato de préstamo o los recibos fiscales originales o debidamente legalizado que demuestren la relación contractual a efecto de establecer la omisión de la obligación tributaria, aspectos estos los cuales resultan necesarios y que en el presente caso no ocurrió, toda vez que de la revisión de antecedentes, no se advierte documentación (prueba) que respalde la determinación de la base imponible y la correspondiente deuda tributaria sobre base cierta, conforme lo dispuesto por el art. 43 y 44 de la L. N° 2492.

Consiguientemente la AT al emitir la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/385/2012 que establece la existencia de adeudos por IVA, IT y RC-IVA por los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de 2008, al no contar con los elementos necesarios y documentación respaldatoria, contravino lo dispuesto por la RND N° 10-0039-06, art. 43 de la L. N° 2492 y 217 de la L. N° 3092, incurriendo de esta manera en vicio procedimental que afecta al debido proceso, por lo que debe ser subsanado por la AT ejerciendo lo previsto por el art. 104 de la L. N° 2492, conforme a las facultadas conferidas por los arts. 66 y 100 de la referida Ley.

Conclusión que se establece a los fines de no vulnerar el debido proceso entendiéndose este como un derecho fundamental descritos en los arts. 115 II y 117. I de la C.P.E., debido proceso, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L. N° 025 del Órgano Judicial, que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar (...)" . Por su parte, el art. 68-6 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso, derecho que debe ser aplicado por todos los ciudadanos del Estado Plurinacional de Bolivia.

A más de lo señalado, se tiene que el debido proceso en términos generales, es una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones cuando se afectan sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida por un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo

puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público. En ese fin uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. Debido proceso, que debe ser aplicado en todo proceso por la Administración Tributaria al momento de sancionar o emitir un acta de infracción al sujeto pasivo. Por lo que conforme a lo descrito corresponde a este Tribunal dar aplicación estricta al art. 14-V, que establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la C.P.E. dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección".

Por lo expuesto, bajo fundamento propio, se establece que la vista de cargo y resolución determinativa fueron emitidas incumpliendo las disposiciones del Cód. Trib. y el art. 3 y 4 de la RND N° 10-0039-06, siendo evidente la vulneración al debido proceso previstos en los arts. 115 y 117 de la C.P.E, aspectos estos que fueron debidamente valorados y analizados en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0199/2014, no siendo evidente los agravios señalados por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

V. CONCLUSIONES.

En atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT procedió conforme a las disposiciones normativas desarrolladas al exordio.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 26, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la AGIT; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0199/2014 de 14 de febrero.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



458

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Contencioso Administrativo

Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 58 a 61 interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, la contestación a la demanda de fs. 97 a 101, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria, en uso de las atribuciones conferidas por el Cód. Trib. Boliviano, mediante el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Generales "LA CAÑADA" SRL., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado IVA, "Verificación Específica Crédito Fiscal" referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas declaradas por el sujeto pasivo en los meses de julio, agosto y septiembre de 2010 estableciendo una deuda tributaria de UFV 33.366, equivalente a Bs 59.987, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago, correspondiente al Impuesto al Valor, sobre el cual se emitió la R.D. N° 17-00367-12 de 17/12/2012 notificada al contribuyente mediante cedula el 7/01/2013, la misma que es recurrida mediante el recurso de

alzada dictándose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0870/2013, e impugnada mediante recurso jerárquico, habiéndose dictado la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0369/2014 de 11 de marzo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sobre la depuración de Crédito Fiscal de la factura N° 58381 emitida por YPFB y facturas Nos. 3917 y 3928 emitidas por E&M Consultores y Auditores, señala lo siguiente:

Al respecto señala el art. 104 de la L. N° 2492, que refiere sobre el procedimiento de fiscalización, norma que fue cumplida por la AT al momento de verificación y fiscalización sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, por lo que no ha realizado actuaciones ilegales, además de haber aplicado objetivamente la normativa, siguió el procedimiento de fiscalización, atendió todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoró todos los descargos presentados como pruebas presentadas en la Orden de Verificación N° 0012OVI08987, y tales acciones son determinantes para evidenciar que no existió violación alguna, sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, habiéndose respetado los derechos y garantías del contribuyente, y que de la lectura de la resolución jerárquica pretende favorecer al recurrente dejando sin efecto la depuración del Crédito Fiscal correspondiente a los periodos abril, mayo y junio de 2010. Asimismo transcribe el art. 27 de la L. N° 2341.

Señala que, no es evidente que la AGIT valide las Notas Fiscales Nos. 3917 y 3928 toda vez que las observaciones establecidas por la AT surgen a consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras informadas por el sujeto pasivo encontrándose diferencias en las facturas detalladas en el Anexo de la Orden de Verificación N° 0012OVI08987 y que revisada dicha verificación se evidenció que existen facturas que no cumplen con los requisitos para el beneficio del crédito fiscal, identificadas por el cód. 3, sin embargo el contribuyente no presentó documentación contable financiera o medio probatorio de pago que demuestre la procedencia y cuantía del crédito fiscal consignada en las notas fiscales siendo erróneos los argumentos de la AGIT, validando las notas fiscales emitidas por E&M Consultores y Auditores, las cuales no cumplen con lo establecido por el art. 70-4 de la L. N° 2492 ya que el contribuyente está obligado a respaldar sus actividades con documentación contable fehaciente que al respecto el art. 2 de la L. N° 843, señala que para los fines del IVA, se considera venta a toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles, onerosidad que debe demostrarse a través de los medios de pago documentado (cheque bancario, o documento que certifique que la transacción se haya realizado), además de la factura e ingreso a almacén; Asimismo señala, que, E&M Consultores y Auditores de Celio Camacho Sagredo con NIT 2920430012 también tiene facturas con el nombre del contribuyente Import Export J&N de Celio Camacho Sagredo, consecuentemente dichas transacciones no cumplen lo establecido por el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano para que sean validadas para beneficiarse con el crédito fiscal al contribuyente, por lo que no son evidentes los argumentos señalados en la resolución jerárquica.

En relación a la factura N° 58381 emitida por YPFB (gas), señala que, la nota fiscal fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión, como lo establece el art. 8 y 10 de la L. N° 843, parágrafo I del art. 43 de la RND N° 10.0016.07, que esta última establece que los créditos fiscales contenidos en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados en el periodo fiscal al que corresponda en la fecha de emisión del documento y art. 2-II de la RND 10.0032.07, por lo tanto la nota fiscal declarada por el contribuyente en una fecha distinta al emitido por su proveedor carece de respaldo legal no siendo válida para crédito fiscal, así también lo reconoce la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0870/2013.

Concluye manifestando, que el contribuyente no cumplió a cabalidad con sus obligaciones tributarias, y que las facturas no cumplen los requisitos establecidos en la norma para ser utilizados como crédito fiscal, observaciones que dieron origen a los reparos en el IVA, no habiendo presentado la documentación suficiente que desvirtuó las observaciones, contraviniendo lo señalado por los arts. 35, 37 y 44 del Decreto Ley 14379, así como los arts. 17 y 70 de la L. N° 843, art. 1-a) y arts. 5, 8, 12 del D.S. N° 21530 Reglamento al IVA, la misma que fue plasmada en la resolución determinativa.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte sentencia revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0369/2014 y se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00367-12 de 17 de diciembre de 2012.

II. De la contestación de la demanda.

Citada la autoridad demandada se apersona Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo General de la AGIT, quien contestó negativamente la demanda contenciosa administrativa por memorial presentado el 29 de octubre de 2014, cursante de fs. 97 a 101, sobre la base de lo siguiente:

Respecto a la diferencia en las facturas Nos. 3917 y 3928, señala que, los fundamentos de la demanda son solo exposiciones generales, que no contiene los requisitos señalados en el CPC, es decir no contiene los hechos en que se funda, expuestos con claridad y precisión; a más de ello, esta instancia verifico que las mismas fueron emitidas por E&M Consultores y Auditores, por los servicios de asesoramiento del mes de julio y agosto de 2010, las cuales se encuentran respaldadas con 1) comprobantes de Diario Nos. 70024 y 80021, en los que se registra las transacciones con la cuenta acreedora 21202002 "Honorarios por pagar", contra la cuenta deudora "51201007-Honorarios profesionales". 2) comprobante de Egresos Nos. 413 y 468, en los que se registran los asientos contables correspondientes al pago de la cuenta por pagar, cuya cuenta acreedora es "11101002-Caja moneda extranjera" contra la cuenta "21202002-Honorarios por pagar" por Bs 750.- cada uno, notas del proveedor solicitando el pago de las facturas por servicios de "transcripción de datos de ingresos, egresos, trasposos, liquidación de impuestos y asesoramiento tributario". 3) recibos N° 133 y 997306 por Sus 750.- de E&M. 4) Declaraciones Juradas de los formularios 200 con Nos. De Orden 7032330751 y 7032386749 del proveedor en el que declara por ventas Bs 13.062; por el periodo agosto de 2010 (importes superiores a lo facturado). 5) Consulta de dosificación de las facturas en cuestión. 6) Libro de Compras IVA del recurrente en el que registra las facturas Nos. 3917 y 3928 de 21 de julio de 23 de agosto de 2010 respectivamente. 7) Nota de 26 de junio de 2012 por la

cual el proveedor certifica haber emitido las notas fiscales Nos. 3917 y 3928 que fueron canceladas y declaradas ante el SIN, de lo que resulta evidente que el sujeto pasivo presentó documentación contable sobre las citadas facturas observadas en el presente punto, debiendo considerarse dicha documentación en medio de pago válido y que el receptor de la factura no es responsable del comportamiento tributario del emisor de la misma, consiguientemente la documentación señalada y detallada respalda la transacción de las facturas observadas por la Administración Tributaria.

En relación a la factura N° 58381 emitida por YPFB, que fue observada por ser registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión; al respecto esta instancia evidenció que dicha factura fue emitida por consumo de gas del mes de agosto de 2010, observada con el Código 4-2 porque fueron registradas en la fecha de pago y no en la fecha de emisión, es decir en el mes de septiembre de 2010, nota fiscal que registra de forma impresa datos de la hora y fecha de pago, refrendados en la parte posterior por el sello de cancelación del Banco FIE, que consignan la misma fecha de pago, lo cual no era posible que la empresa de Servicios Generales La Cañada SRL., registre la factura mencionada en el periodo fiscal de la fecha de la emisión de la factura, cuando todavía no se había emitido la misma, cuyo incumplimiento no es atribuible al usuario, sino al que presta el servicio, es decir a YPFB; fundamento este de la resolución jerárquica el cual no fue desvirtuado por la AT en su demanda, a ese fin transcribe el acápite IV.3.3 de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0369/2014. Asimismo señala que, los argumentos citados en la demanda contenciosa administrativa no desvirtúan los fundamentos técnico jurídico expuestos por la AGIT, señalando como precedente la Sentencia N° 238/2013 de 05 de julio de 2013, limitándose el demandante a realizar afinaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, y que el Tribunal no puede suplir la carga argumentativa del demandante, más aun cuando la resolución jerárquica ahora cuestionada se encuentra debidamente fundamentada y tiene como precedente las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre, 215/2013 de 26 de junio, dictadas por el mismo Tribunal Supremo de Justicia. Por último cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, Resolución Jerárquica STG-RJ/0221/2006 y la jurisprudencia descrita en la Sentencia N° 0228/2013 de 02 de julio, el cual refiere a la prohibición de incorporar a una demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, con el fin de no vulnerar el principio de congruencia e igualdad, Sentencias Nos. 272/2012 de 15 de noviembre, 510/2013 de 27 de noviembre.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. Antecedentes administrativos y procesales.

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

Orden de Verificación N° 0012OVI08987 de 21 de mayo de 2012, notificada mediante cédula al representante legal de Servicios Generales "La Cañada" SRL., con alcance IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detalla en anexo adjunto, de la gestión 2010 de los periodos de julio, agosto y septiembre, con el objeto de establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cursante de fs. 2 a 3 y 8 del anexo 3.

Acta de Recepción de Documentos del SIN, de 14 de junio de 2012, presentada por Servicios Generales "La Cañada" SRL., cursante de fs. 12 a 14.

R.D. N° 17-00367-12 de 17 de diciembre de 2012, que resuelve, "Primero.- Determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL., la misma que asciende a 33.366 UFVs., equivalente a Bs 59.987.- Segundo.- Calificar la conducta del contribuyente por el impuesto, período y/o aspecto detallados en el alcance de la orden de verificación, como "omisión de pago" por adecuarse la conducta a lo establecido por el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310, sancionándose con una multa igual al 100%, sobre el Tributo Omitido, expresado en Unidades de Fomento de la vivienda a la fecha de vencimiento cuyo importe es de 14.987 UFVs., de acuerdo al art. 160-3 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310; Tercero.- Sancionar al sujeto pasivo, con la multa por incumplimiento de deberes formales, en previsión de los arts. 162 y 169 parág. I del Cód. Trib. Boliviano, caso 3) del núm. 1 y art. 18-3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, debido a que no registró correctamente la factura de compra en el libro de compras IVA de los periodos fiscales señalados en cada acta, contraviniendo lo dispuesto en el art. 70 de la L. N° 2492 y el art. 47 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, cuya sanción se encuentra prevista en el art. 162 del Cód. Trib. Boliviano y numeral 3.2 del anexo consolidado de la RND N° 10-0037-07, multa pagada por el sujeto pasivo, encontrándose en consecuencia extinguida la sanción, en virtud del art. 159-b) de la citada norma; Cuarto.- Intimar al sujeto pasivo para que en el término de 20 días, de su legal notificación cancele el monto determinado (...); Quinto.- Comunicar al contribuyente que, si realiza el pago dentro de los 20 días siguientes a la notificación con la presente resolución determinativa y antes de la interposición de recurso alguno, podrá acogerse a la reducción de sanciones de acuerdo a lo previsto en el art. 156-2 de la L. N° 2492 (...); cursante de fs. 172 a 187 del Anexo 3.

Recurso de alzada interpuesto por Servicios Generales La Cañada SRL., resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0870/2013 de 16 de diciembre, por el que Revoca parcialmente la R.D. N° 17-00367-12 de 17 de diciembre, dejando sin efecto el tributo omitido por 891 UFVs equivalente a Bs 1378, asimismo mantiene firme y subsistente el tributo omitido por 14.096 UFVs equivalente a fs. 21.860, debiendo la AT reliquidar la deuda tributaria a la fecha de pago conforme el art. 47 de la L. N° 2492, incluyendo la multa por Omisión de Pago prevista en el art. 165 del mismo cuerpo legal, cursante de fs. 208 a 223 del anexo 2.

Recurso Jerárquico interpuesto por Servicios Generales La Cañada SRL., y la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0369/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la AGIT, que revoca parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0870/2013, en lo referido a la factura N° 58381 emitida por YPFB Redes de Gas y Ductos Santa Cruz y confirma la

revocación de las facturas Nos. 3917 y 3928 emitidas por E&M Consultores y Auditores; en consecuencia sin efecto y valor legal la R.D. N° 17-00367-12 de 17 de diciembre, cursante de fs. 300 a 310.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto a fs. 115, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., réplica cursante de fs. 119 a 121, dúplica cursante de fs. 125 a 126 del expediente, respuesta del tercer interesado Servicios Generales “La Cañada” SRL., cursante de fs. 85 a 91.

Concluido el trámite se decretó a fs. 127, “autos para sentencia”.

IV. Sobre la problemática planteada.

Del análisis y compulsas de los antecedentes señalados, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0369/2014, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se tiene que la controversia radica en:

1. La entidad demandante afirma que, la decisión de la AGIT al otorgar al contribuyente el derecho al cómputo del crédito fiscal de las facturas N° 3917 y 3928 emitidas por E&M Consultores y Auditores, vulneró los intereses de la Administración Tributaria, porque el contribuyente, no podía beneficiarse con dicha factura por haber incumplido la previsión de los arts. 44 del Cód. Com., y el núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492.

2. Sí, la factura N° 58381 emitida por YFPB, que fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión, carece de respaldo legal para ser sujeta a crédito fiscal.

1. Respecto al primer punto de controversia, “La entidad demandante afirma que la decisión de la AGIT al otorgar al contribuyente el derecho al cómputo del crédito fiscal de las facturas N° 3917 y 3928 emitidas por E&M Consultores y Auditores, vulneró los intereses de la AT, porque el contribuyente, no podía beneficiarse con dicha factura por haber incumplido la previsión de los arts. 44 del Cód. Com. y el núm. 4 del art. 70 de la L. N° 2492”, se establece lo siguiente:

En lo referente a la depuración del crédito fiscal IVA; es pertinente manifestar que el crédito fiscal, se origina como efecto de las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se les hubiesen facturado en el período fiscal que se liquida, monto sobre el que se les aplicará la alícuota general del 13 %, y vinculadas con la actividad sujeta al tributo, y solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal, las notas fiscales o facturas que se vinculen con las operaciones gravadas por el que el contribuyente es responsable, lo contrario originará la depuración del crédito fiscal, en el presente caso del IVA por facturas depuradas por no haberse demostrado efectivamente la transacción realizada por la empresa. En tal sentido, el art. 8-a) de la L. N° 843 en su segundo párrafo, precisa que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; en ese sentido en complementación con ello para que el eventual contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró, debe cumplir con tres de los requisitos establecidos en los arts. 4, 5, 7 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, a saber: 1) La transacción debe estar respaldada con factura original; 2) Que se encuentre vinculada con la actividad gravada; y, 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Ahora bien en el caso de autos, conforme a la controversia identificada, se tiene que, el recurrente, refiere que: “el contribuyente no ha presentado la documentación suficiente que desvirtúe las observaciones referidas determinándose que no es válido el crédito fiscal emergente de las notas fiscales observadas después de la valoración de descargos por consiguiente dan origen al impuesto no pagado en el Impuesto al Valor Agregado, constituyendo la contravención tributaria de omisión de pago (...);” al respecto, conforme a lo señalado, se tiene que para beneficiarse con el crédito fiscal, los contribuyentes deben cumplir con ciertos requisitos, como son obtener la factura fiscal, que el gasto esté vinculado a la actividad gravada y que la transacción se haya realizado efectivamente; es decir, que debe acreditarse que se hizo un desembolso a cambio del producto y que éste se encuentra registrado en la contabilidad y en los inventarios, demostrándose también, cómo se hizo el pago y monto destinado a dicha transacción, a ese fin se tiene que cursa en antecedentes 1) Copia de la Facts. Nos. 3917 y 3928 emitidas por E&M Consultores y Auditores, cursante a fs. 33 y 52 del anexo 3, 2) Comprobantes de diario Nos. 70024 y 80021 cursantes a fs. 34 y 53 del anexo 3, 3) Comprobante de egreso Nos. 413 y 468 cursantes de fs. 35 a 36 y 54 a 55 del anexo 3, 4) Solicitud de pago de servicio del mes de julio/10 realizado por el Jefe Administrativa E&M Consultores y Auditores cursante a fs. 37, 5) Solicitud de pago de servicio del mes de agosto/10 realizado por el Jefe Administrativa E&M Consultores y Auditores cursante a fs. 56 del anexo 3, 6) Recibos de pago Nos. 0133 y 997306 por el monto de Bs 750.- cursantes a fs. 38 y 57 del anexo 3, 7) Hojas legalizadas de compras reportadas por el contribuyente La Cañada SRL., por un total de facturas de Bs 5.032.50.- cada una, cursante a fs. 39 y 58 del anexo 3, 8) Formularios 200 de 16 de agosto de 2010 y 15 de septiembre de 2010, por ventas y/o servicios, el primero por un monto de Bs 13062.- y el segundo por Bs 9106.- cursantes a fs. 41 y 60 del anexo 3, 9) Constancias de libro de presentación de compras y ventas de los periodos julio y agosto de 2010 cursantes a fs. 44 a 63 del anexo 3, 10) Libro de compras IVA cursante de fs. 46 a 48 y 65 a 66 y 11) Certificación de Emisión de Facturas emitido por Gerente General E&M Consultores y Auditores, cursante a fs. 50 del anexo 3, documentos estos que cumplen lo previsto por el art. 40 del Cód. Com., y art. 70-4 de la L. N° 2492, que conforme el principio de verdad material descrito por el art. 4-d) de la L. N° 2341, demuestran la exigencia de los requisitos señalados precedentemente, específicamente en lo referente a la transacción realizada entre los Servicios Generales “La Cañada SRL” y E&M Consultores y Auditores, consecuentemente, no resulta evidente lo afirmado por el demandante, puesto que las transacciones se encuentran respaldadas, actividades en las que se anota y registra todo ingreso y todo gasto, los medios de pago emergentes de las facturas Nos. 3917 y 3928 correspondiendo el crédito fiscal conforme los arts. 4, 5 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530.

A más de lo expuesto, bajo los argumentos expuestos y la documentación antes citada, constituyen prueba de los hechos alegados conforme el art. 76 de la citada Ley, en estricto cumplimiento del art. 70 de la L. N° 2492, además de ser documentos que demuestran la transacción en previsión del art. 66-11 de la misma Ley, que conforme a la normativa descrita y a la valoración razonable de la prueba, siendo esta una labor privativa de los jueces ordinarios y por consiguiente de este Tribunal Supremo, determinar su valoración, se advierte que esta acción fue advertida por la AGIT al momento de la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0369/2014, de lo que resulta imperante buscar el conocimiento de la realidad de los hechos en busca de la verdad conforme el principio de verdad material, que en el presente caso se encuentran plasmadas en las facturas y documentación cursante de fs. 33 a 66 del anexo 3 presentadas por Servicios Generales "La Cañada" SRL., no pudiendo ignorarse las mismas por cuanto demuestran la veracidad de los hechos, los cuales conllevan a realizar un análisis conforme a la sana crítica en previsión al nuevo modelo de Estado, establecido en el art. 81 de la L. N° 2492 establece que "(...) se apreciarán conforme a las reglas de sana crítica siendo admisibles solo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad..." concordante con el art. 77 y 215 del citado Código al establecer que: "podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho...". De lo que se colige que conforme al principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última. Bajo ese contexto, se concluye que la resolución jerárquica al confirmar la revocación de las facturas Nos. 3917 y 3928 emitidas por E&M Consultores y Auditores, reconociendo el derecho al cómputo del crédito fiscal adecuo su conducta conforme a la normativa expuesta al exordio.

2. Sí, la factura N° 58381 emitida por YPFB, que fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión, carece de respaldo legal para ser sujeta a crédito fiscal.

Respecto a la segunda controversia corresponde señalar que:

En la especie, de la revisión de la documental que discurre a fs. 68 del anexo 3, se establece que la factura 58381, fue emitida por YPFB Redes de Gas y Ductos Santa Cruz, con número de autorización 78040019403, consigna de forma preimpresa la siguiente información: Mes de la Factura: 31 de agosto de 2010, Mes de facturación Agosto de 2010, Nombre: Servicios Generales "La Cañada" SRL., NIT/CI: 1026139021, constando el sello de "Cancelado" del Banco Fie, con fecha 13 de pago 13 de septiembre de 2010, Cancelado: Bs 168.151.81, cursa sello de legalizado de Impuestos Nacionales del original presentado por el contribuyente.

Asimismo fluye también de los antecedentes administrativos que, el contribuyente presentó documentación consistente en Comprobante de Egreso N° 505 por un monto de Bs 168.151.81, cursante a fs. 69 del anexo 3; Hoja de Compras Reportadas por el Contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL., de 20/06/2012, Razón Social Y.P.F.B. Redes de Gas Santa Cruz, número de factura 58381, fecha de factura 13/09/2010, total factura 168.151.81, cursante a fs. 70 del anexo 3; Hoja de Ventas Reportadas por el Contribuyente Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos, de 21/06/2012, Razón Social Servicios Generales "La Cañada" SRL., número de factura 68381 (quiso decir 58381 conforme aclaración descrita), fecha de factura 31/08/2010, total factura 168.151.81, cursante a fs. 71 del anexo 3; Libro de Compras IVA de septiembre de 2010 cursante a fs. 88 del anexo 3; como prueba que dan cuenta de la emisión y cancelación de la Factura N° 58381, habiendo sido efectivamente cancelada en 13 de septiembre de 2010, por lo que fue debidamente apropiada al periodo observado por la entidad demandante de septiembre 2010, siendo por tanto errónea la observación de la AT en sentido que al haber sido emitida en el mes de agosto 2010, debió ser apropiada a dicho periodo.

A mayor abundamiento, se hace necesario considerar que la Factura que fuera observado por la AT, surge de la prestación de un servicio continuo como es la provisión de Consumo de GAS (GNV), generando tanto debido como crédito fiscal. En el caso del debido fiscal, el nacimiento del hecho generador se produce en el momento de la emisión de la factura, independientemente de que haya sido pagada o no, no pudiendo condicionarse el pago del debido fiscal a la efectiva cancelación del monto facturado en cumplimiento a la previsión del art. 6-VII de la RND 10.0016.17 (con la modificación dispuesta por la RND 10-0037.07) que señala:

"VII. Para los servicios de realización continua, energía eléctrica, agua potable, gas domiciliario, telecomunicaciones y servicios financieros, corresponderá la emisión de la factura o nota fiscal a la conclusión del periodo de prestación por el cual se devenga el pago o contraprestación mensual, o a momento de su efectivo pago, lo que ocurra primero, en concordancia con lo dispuesto por el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843 (texto ordenado vigente)".

"En el caso específico de servicios continuos de energía eléctrica, agua potable y gas domiciliario, y a efecto de la aplicación dispuesta en el párrafo anterior, este tipo de prestaciones se devengan a momento de realizar la verificación del servicio medido en el domicilio del comprador, más un tiempo adicional de 7 días, en concordancia a lo previsto por normas regulatorias".

"En ningún caso procederá el traslado de la obligación de emisión a periodos posteriores, distintos al periodo en que se perfeccionó el hecho generador".

"El tratamiento previamente dispuesto podrá ser ampliado a los mismos servicios que no sean realizados de forma continua, siempre y cuando estén asociados a operaciones continuas prestadas por el sujeto pasivo al mismo comprador".

En el caso que nos ocupa, es el contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL., quién pretendió obtener el crédito fiscal que fuera depurado por la entidad demandante con el falso entendimiento que no fue imputado en el mismo periodo de emisión de la factura N° 58381, entendimiento que fue revocado por la AGIT, que, en estricto apego a la ley y al principio de verdad material previsto en el art. 4-d) de la L. N° 2341, revocó tal determinación, concediendo al contribuyente el derecho al crédito fiscal en relación a dicha factura que, -como se tiene dicho-, fue emitida en agosto 2010, pero fue efectivamente cancelada recién en el periodo septiembre 2010, contando con el respaldo legal para ser sujeto a crédito fiscal en el periodo cancelado y por consiguiente se encuentra correcta la depuración realizada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0369/2014 de 11 de marzo, al disponer la revocatoria parcial de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0870/2013, en lo referente a la factura emitida por YPFB objeto de análisis.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestran las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0369/2014, procedió conforme al principio de verdad material autorizado y respaldado por el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo aplicable por permisión del art. 74-1 y art. 200-1 de la L. N° 2492.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de diciembre de 2014 en relación a la disposición final tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 58 a 61, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN contra la AGIT; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0369/2014, de 11 de marzo.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



459

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 30, en la que la Gerencia Distrital La Paz I del SIN representado legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 52 a 55, tercero interesado fs. 33 a 34, réplica de fs. 72 a 74, dúplica de fs. 80 a 81, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la Demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el contribuyente Carlos Feraude Velásquez al no haber presentado la Declaración Jurada por el Impuesto al Valor Agregado IVA, correspondiente al periodo fiscal marzo/2005, emitió la Vista de Cargo N° 2031683485 de 09 de noviembre de 2012, que establece una obligación Tributaria presunta por el importe de UFV 2154 equivalente a Bs 3856, por lo que se intima al contribuyente a que presente la Declaración Jurada Extrañada, pero el contribuyente ante dicha situación no se apersono a presentar descargos o asumir defensa, por lo cual se emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00495/2013 de 06 de junio, notificada personalmente al contribuyente el 22 de julio de 2013, que determino una deuda de UFV 2061 equivalente a Bs 3790.- acto que fue impugnado por el contribuyente en Recurso de Alzada, que fue resuelto por Resolución ARIT-LPZ/RA 1081/2013 de 04 de noviembre, que revoca totalmente la Resolución Determinativa 495/2013, dejando sin efecto la deuda tributaria por prescripción del periodo fiscal marzo/2005, resolución de alzada que fue confirmada por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa, que existió inobservancia a la aplicación supletoria conforme establece el art. 5-II de la L. N° 2492, respecto al art. 324 de la C.P.E., ya que la interpretación de la referida norma por la AGIT contrae un vacío legal, el cual debe ser rellenada con la aplicación supletoria del art. 1492-I del Cód. Civ., donde se puede establecer la imprescriptibilidad de las deudas al Estado como establece el art. 1502-6 del mismo cuerpo legal citado, modificado por el art. 39 de la L. N° 004, de Lucha contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito y Investigación de Fortunas, por lo que la prescripción no se hubiera perfeccionado en aplicación de las normas citadas.

Que por aplicación del art. 341- del Cód. Civ., el deudor está constituido en mora al ser notificado con la vista de cargo, que intima al contribuyente a la presentación de la Declaración Jurada, que interrumpe el computo de la prescripción, que al encontrarse en mora desde su vencimiento de la obligación, la AGIT realizó una mala interpretación del mismo.

Respecto a la interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, que constituye o está más propiamente referido a la responsabilidad solidaria por participaciones en ilícitos, las obligaciones tributarias son parte principal de daño económico al Estado, no se puede discriminar ya que los delitos son obligaciones tributarias que contraen un daño económico y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la AGIT que no fue valorada y omitida, por lo que debe corregirse esta omisión.

Que no opere la prescripción, toda vez que se valoró de manera inadecuada en la Resolución jerárquica impugnada, ya que no se tomó en cuenta que la AT en ningún momento estuvo en inacción, más bien busco el cumplimiento de la obligación demostrando que el contribuyente ingreso en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo que no le permite beneficiarse con la prescripción, que en aplicación supletoria de la norma se debe señalar lo dispuesto en el art. 341-1 y 1492-I ambos del Cód. Civ. Boliviano.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare Probada en toda sus partes la presente demanda, declarando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero de 2014, emitida por la AGIT, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00495/2013 de 06 de junio de 2013.

III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 29 de octubre de 2014, que cursa de fs. 52 a 55, señalando lo siguiente:

Que el régimen de la prescripción establecida en la L. N° 2492 (CTB) se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las leyes Nos. 291 y 317, en ese entendido, la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual establece el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492, modificado por la disposición adicional quinta de la L. N° 291, normativa ratificada también mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que consecuentemente, al no tener el presente caso como objeto de la Litis la prescripción de la facultad de ejecución sino de la facultad para la determinación de la deuda tributaria, que fue establecida en la R.D. N° 00498/2013 de 06 de junio, es aplicable la L. N° 2492, que reconoce la prescripción.

Que la fijación de un término de extinción de las obligaciones tiene por finalidad servir a la seguridad general del Derecho y a la Paz Jurídica, conforme al marco constitucional y legal vigente, como el principio constitucional de seguridad jurídica en relación a la norma social, se cristaliza en institutos que evitan la prolongación de situaciones que generan incertidumbre para el contribuyente, tal como el de la prescripción, por el cual se concede estabilidad a las situaciones jurídicas efectivas de conformidad al art. 59 de la L. N° 2492, criterio que encuentra respaldo en la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, en consecuencia no se afecta lo establecido mediante S.C. N° 111/2002.

Así mismo, la aplicación del art. 152 de la L. N° 2492, hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios, de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como de la obligación de estos de resarcir el mismo, la aplicación de la mencionada norma en concordancia con lo señalado en el Código Civil y sus modificaciones mediante L. N° 004, en la que dispondría o implicaría la imprescriptibilidad de las facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente, que se aleja de lo establecido en las antes citadas leyes N° 291 y 317, que señalan expresamente que las facultades de la AT si prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada, por lo cual lo mencionado por la AT no es procedente. De lo que resulta que los aspectos referidos por el demandante sobre la aplicación supletoria del Código Civil, no tiene asidero legal.

II.1. Petitorio.

Concluye el fundamento de la respuesta a la demanda solicitando se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Que mediante Vista de Cargo N° de Orden 2031683485 de 09 de noviembre de 2012, la AT, intima a Carlos Feraude Velásquez para que presente la Declaración jurada Form. N° 143 por el IVA del periodo fiscal de marzo/2005 o apersonarse a las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración o documentos de descargo que demuestren la presentación dentro del término de 30 días computables a partir de su legal notificación, y que la falta de presentación de la declaración jurada extrañada generaría una deuda tributaria de 2.154 UFV por el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Por Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/02914/2012 manifestó que notificado el contribuyente con la Vista de cargo N° de Orden 2031683485 y transcurrido el plazo para la presentación de descargos, este no se apersono ni presento ningún descargo, por lo que sugiere la emisión de la respectiva Resolución determinativa.

Notificado personalmente Carlos Feraude Velásquez con la R.D. N° 00495/2013 de 06 de junio, y notificado con la misma personalmente al contribuyente el 22 de julio de 2013, determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente, por la no presentación de la Declaración Jurada por el IVA, correspondiente al periodo marzo de 2005, calculada sobre base presunta por el importe que asciende al total de Bs 3.790.- que comprende el tributo omitido, interés y sanción, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del tributo omitido.

Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00495/2013 de 06 de junio, que fue impugnada por el contribuyente Carlos Feraude Velásquez en Recurso de Alzada en la que plantea la prescripción de la deuda tributaria, por lo que por Resolución de Azada ARIT-LPZ/RA 1081/2013 de 04 de noviembre, revoca totalmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria por prescripción del periodo fiscal marzo/2005, resolución de alzada que fue confirmada por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero.

IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si la AGIT por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero, al confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1081/2013 de 4 de noviembre, que revoca totalmente la resolución determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria por prescripción del periodo fiscal marzo/2005, obro conforme a Ley.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones doctrinales y de orden legal.

La prescripción, "es una categoría general del derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace" (García Novoa Cesar, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y a decir de este autor, "su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro."

En materia tributaria "es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la AT tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás" (...) "la razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cuál es la inactividad del titular de la acción" (Derecho Tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, página 262).

En ese contexto el art. 59 de la L. N° 2492 (CTB), establece: "que prescribirán a los cuatro años las acciones de la AT para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Asimismo el art. 60 de la L. N° 2492, determina que el cómputo de prescripción, para que la AT controle, investigue, verifique, compruebe y fiscalice tributos, determine la deuda tributaria e imponga sanciones administrativas, se computan desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo y el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Es importante tomar en cuenta que el D.S. N° 27310, en su disposición transitoria primera, establece que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 (04 de noviembre de 2003), sobre prescripción, se sujetarán a la Ley vigente, cuando ha ocurrido el hecho generador de la obligación; por lo que al tratarse en el presente caso de hechos generadores que fueron producidos en la gestión 2005, entonces debemos sujetaremos a lo establecido en la L. N° 2492.

En el caso de autos, la AT mediante Vista de Cargo N° de Orden 2031683485 de 09 de noviembre de 2012, intima a Carlos Feraude Velásquez para que presente la Declaración jurada Form. N° 143 por el IVA del periodo fiscal de marzo/2005 o en su defecto se apersona a las dependencias de su jurisdicción para que exhiba el duplicado de la mencionada declaración o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del término de 30 días computables, lo que no lo hizo, contrayendo una deuda tributaria de 2.061 UFV por el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, situación que previo Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/02914/2012, origino la emisión de la respectiva R.D. N° 00495/2013 de 06 de junio, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente, por la no presentación de la declaración jurada por el IVA, correspondiente al periodo fiscal marzo/2005, calculada sobre base presunta por el importe

que asciende al total de Bs 3.790.- que comprende el tributo omitido, interés y sanción, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del tributo omitido, resolución determinativa con la que fue notificado de forma personal el contribuyente el 22 de julio de 2013; con estos antecedentes y los preceptos legales expuestos en recurso de alzada y Jerárquico, se tiene que en previsión de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, el término de la prescripción comenzó a correr el 01 de enero de 2006; por lo que las acciones para la recuperación de la deuda tributaria del periodo marzo 2005, concluía el 31 de diciembre de 2009; máxime, si dentro de los 4 años para que opere la prescripción que señala la normativa tributaria, no se ha evidenciado actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, para referirnos a alguna situación de suspensión o interrupción del término de la prescripción, es más el accionar de la AT, fue recién el 09 de noviembre de 2012, con la notificación de la Vista de Cargo N° de Orden 2031683485 de 09 de noviembre de 2012 (fs. 2 del anexo 2), es decir, fuera del término de prescripción analizado precedentemente.

A este análisis, se debe agregar y aclarar, que si bien la AGIT confirma la prescripción dispuesta en resolución de alzada, ampara su decisión con las modificaciones dispuestas por las Leyes Nos. 291 de 22-09-12 y 317 de 11-12-12), sin tomar en cuenta que en el presente caso se trata de la fiscalización del periodo fiscal de marzo de 2005, correspondiendo aplicar las normas de prescripción vigentes en el momento del nacimiento del hecho imponible; es decir, los arts. 59 al 62 del CTB (L. N° 2492) sin las modificaciones dispuestas el año 2012, correspondiendo en el presente caso los 4 años para que opere la prescripción, pues se entiende que la normativa actualmente vigente es aplicable a los hechos imposables que nazcan a partir del año 2012 y no anteriormente, y que en mérito al art. 123 de la C.P.E., no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente, toda vez que la citada norma constitucional en parte pertinente indica "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo...", por lo que no corresponde su consideración.

Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTB, dispone que "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del SIN y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado art. a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este Tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por Sala Plena de este Tribunal.

Por lo que se concluye que el accionar que tenía la AT para el cobro de los adeudos tributarios han prescrito, relacionados con el cómputo de la prescripción del IVA, respecto a la facultad de cobro de la obligación tributaria del periodo fiscal marzo de 2005.

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0076/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



460

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 30 vlt., de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0096/2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 62 a 69, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la Demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante menciona que al haber advertido la falta de presentación de la Declaración Jurada por el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al periodo marzo/2005 se giró la vista de cargo y al no haber presentado los descargos correspondientes el contribuyente se emitió la Resolución Determinativa, donde se resuelve determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Carlos Feraude Velásquez, la misma ascendía a Bs 1990.- a la fecha de emisión de la resolución determinativa, documento administrativo que fue debidamente notificado al contribuyente, determinación que fue revocada totalmente en la instancia de alzada y confirmada en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La AT señaló que respecto a la posibilidad de recurrir a otras disposiciones legales, en virtud a lo establecido en el parág. II del art. 5 de la L. N° 2492, la AGIT con relación al art. 324 de la C.P.E. señaló que la interpretación de este art. implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional; al respecto existe un vacío jurídico, por lo cual en ese contexto recurrimos a las disposiciones contenidas en la normativa sustantiva civil que establece en el parágrafo I del art. 1492 del Cód. Civ., siendo que por antecedentes del acto administrativo impugnado se puede evidenciar que no existió inacción por parte de la AT, así también el Código Civil establece la imprescriptibilidad de deudas al Estado al consignar en el núm. 6 art. 1502 del mismo cuerpo legal, modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas, se puede establecer además solo para ejemplificar, que si se tendría que computar la prescripción esta tampoco se hubiera perfeccionado por el simple hecho de lo establecido en el núm. 1 del art. 341 del Cód. Civ. en el presente caso el contribuyente habría ingresado en mora al ser notificado con la vista de cargo de manera personal, la cual intimaba la presentación de la declaración jurada o en su defecto se proceda al pago de la deuda, intimación que interrumpe el cómputo de la prescripción tal como lo establece el núm. 2 del art. 1503 del Cód. Civ., en tal sentido se evidencia que la obligación tributaria se encuentre firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la AGIT, ya que se notificó con la vista de cargo en 09 de noviembre de 2012 de manera personal que demuestra que esta AT siempre procuro el cumplimiento de la obligación, debiendo su probidad corregir la inadecuada valoración de la AGIT.

2.- Mencionó también sobre la interpretación y aplicación del art. 152 la AGIT omite establecer un criterio fundamentado, al respecto se reconoce que las obligaciones tributarias son parte principal de daño económico al Estado, (tributo omitido y sanciones), no se puede discriminar que para delitos si las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT que no fue valorada más bien omitida por la AGIT, debiendo corregirse esta omisión.

3.- Finalmente sobre que no operó la prescripción como manifiesta inadecuadamente la AGIT, respecto al IT por el periodo fiscal 03/2005, toda vez que se valoró de manera inadecuada en la resolución jerárquica impugnada al no haberse tomado en cuenta que en ningún momento existió inacción por parte de esta AT, por el contrario busco el cumplimiento de la obligación además de haber demostrado que el contribuyente ingreso en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la mal intencionada prescripción, para lo cual haciendo uso de la norma supletoria aplicable al presente caso se puede señalar lo establecido en el núm. 1 del art. 341-I del art. 1492 ambos del Cód. Civ., por lo cual no correspondía declarar la prescripción de esta Administración Tributaria.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0096/2014 de 20 de enero y en consecuencia se declare firme y subsistente la R.D. N° 00503/2013 de 06 de junio en su totalidad.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, quien por memorial de fs. 62 a 69 de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La autoridad demandada señala que no existe vacío legal alguno respecto al término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, habiéndose previsto el término de 4 años para dicho efecto como se tiene del art. 59 de la L. N° 2492, de tal manera que existiendo la normativa en la propia Ley, no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del Código Civil por lo que la instancia Jerárquica respecto de los argumentos vertidos en la demanda señaló lo desarrollado en los puntos iv, v, vi, vii y viii; de lo que resulta evidente que los aspectos referidos por el demandante sobre la aplicación supletoria del Código Civil no tienen asidero legal, pues como se expuso claramente en la Resolución ahora impugnada, esta instancia jerárquica ha basado su decisión aplicando la norma vigente, aplicable al caso en específico, respetando la supremacía constitucional, por lo que en aplicación supletoria solicitada por el demandante no resulta procedente.

Conforme lo analizado precedentemente corresponde señalar que el demandante pretende una aplicación incorrecta de la norma, puesto que pretende desconocer que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio, lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo, por la negligencia en determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales; la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en consecuencia al ser un principio consagrado con carácter general en la C.P.E., es aplicable al ámbito tributario, puesto que la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323 de la C.P.E. determina que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, similar tratamiento merece el parág. II del art. 3 de la L. N° 154, así establece el art. 52 de la L. N° 1340 (CTB) y 59 de la L. N° 2492, que no se refiere a la prescripción de la deuda tributaria, sino a las acciones o facultades de la AT, por lo que su inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria no puede atribuirse al sujeto pasivo como un daño económico al Estado, debido a que la ley otorga los medios respectivos para que el SIN efective su determinación y cobro en un determinado tiempo, consecuentemente, lo expuesto con relación a la aplicabilidad de los arts. 324 de la C.P.E. y art. 3 de la L. N° 154, no corresponden.

Del análisis realizado precedentemente, se puede evidenciar que se realizó el computo de la prescripción conforme la norma vigente aplicable al caso específico, por lo que la valoración respecto de un acto que supuestamente hubiere interrumpido en término de la prescripción, se aleja de la realidad, puesto que esta instancia jerárquica apego su análisis y decisión a la revisión de antecedentes administrativos.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0096/2014 de 20 de enero.

III Antecedentes administrativos y procesales.

Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales en cumplimiento a lo establecido en el parág. II del art. 97 del Cód. Trib. Boliviano, mediante vista de cargo intimó a la presentación de la declaración jurada (corrección de errores materiales u otros descargos, correspondiente al periodo fiscal Marzo/2005, correspondiente al IT. que dentro del término de prueba establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano el contribuyente no presentó documentación que desvirtúe el reparo establecido en la vista de cargo, por lo que en tal antecedente se emite la R.D. N° 000503/2013 de 06 de junio, donde se resuelve determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente Carlos Feraude Velásquez por la no presentación de la declaración jurada por concepto del impuesto y periodo de referencia, calculada sobre la base presunta, por un importe que asciende a UFVs 714.-, equivalentes a Bs 1.313.- por tributo omitido e Interés, califica además la conducta del contribuyente y/o responsable, como Omisión de Pago en aplicación al art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, sancionándose con un importe de UFVs 368 equivalente a Bs 677.- debidamente notificado con dicho acto administrativo, el sujeto pasivo interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1090/2013, emitida por la ARIT de La Paz que resolvió Revocar totalmente la R.D. N° 00503/2013 de 06 de junio, en conocimiento de dicha determinación la administración tributaria interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 20 de enero de 2014 la autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0096/2014 que confirmó la resolución de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

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

1.- Si la autoridad demandada al establecer que la acción de la AT, para determinar la obligación impositiva, por el IT del periodo fiscal marzo de 2005 ha prescrito conforme dispone el art. 59 del Cód. Trib., violando el art. 324 de la C.P.E. y que no hubiera operado la Prescripción como manifestó inadecuadamente la AGIT.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la autoridad demandada al establecer que la acción de la administración tributaria, para determinar la obligación impositiva, por el IT del periodo fiscal marzo de 2005 ha prescrito conforme dispone el art. 59 del Cód. Trib., violando el art. 324 de la C.P.E. y que no hubiera operado la prescripción como manifestó inadecuadamente la AGIT.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Del análisis del caso en concreto, corresponde señalar como antecedentes legales, el art. 324 de la C.P.E. que indica:

“Art. 324. No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”.

El art 59 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006 indicaba:

“Art. 59 (Prescripción).

I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la AT para:

Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

Determinar la deuda tributaria.

Imponer sanciones administrativas.

Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años”.

El art. 59 de la L. N° 2492 actualmente vigente (en mérito a la modificación realizada mediante L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente derogada parcialmente mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012), indica:

“Art. 59. (Prescripción).

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

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

2. Determinar la deuda tributaria.

3. Imponer sanciones administrativas.

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

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

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

De la revisión de antecedentes, se tiene que a fs.1 del anexo (2), se encuentra la Vista de Cargo N° Orden 2031714059 de 09 de noviembre de 2012, referida al IT del periodo marzo de 2005.

A fs. 1 a 2 cursa la R.D. N° 00503/2013 de 06 de junio que determino de oficio la obligación impositiva del contribuyente por no presentación de la declaración jurada por concepto del impuesto y periodo de referencia, calculada sobre Base Presunta por un importe que asciende a UFVs 714 equivalente a Bs 1.313.- calificando la conducta del contribuyente como Omisión de Pago en aplicación al art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, sancionándose con un importe de UFVs 368 equivalente a Bs 677.- sanción establecida sobre el 100% del Tributo Omitido.

Es preciso señalar que para la determinación e imposición de estas sanciones, corresponderá la aplicación de normas que estuvieron vigentes en el momento en que se produjo la infracción a normas tributarias, que al tratarse de un hecho que se produjo en marzo de 2005, en mérito al art. 123 de la C.P.E., no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente, toda vez que la citada norma constitucional en parte pertinente indica: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo...”, por lo que no corresponde la aplicación del art. 324 del mismo cuerpo de normas constitucionales, que indica: “No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”; consecuentemente, no amerita ingresar al análisis de los alcances y limitaciones de la referida norma constitucional.

En lo que concierne a que dentro del presente caso no hubiera operado la prescripción de la sanción impuesta al contribuyente, corresponde aplicar el art. 59 de la L. N° 2492 vigente en el año 2005, en sujeción a lo señalado en el art. 123 de la C.P.E., referido en párrafo precedente; y, excepcionalmente, las vigentes con posterioridad siempre que se adecúe a lo previsto en el art. 150 de la citada L. N° 2492. En consecuencia, de conformidad al punto 1 del párrafo I del art. 59 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006, prescribe a los cuatro años las acciones de la AT para: “1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos”.

Para el cómputo de la prescripción, el parág. I. del art. 60 de la L. N° 2492 vigente en el año 2006 señala: “Excepto en el núm. 4 del parág. I del art. anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo”; y, la que actualmente se encuentra vigente, indica: “Excepto en el núm. 3 del parág. I del

artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el primer día del año siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo”, por lo que se concluye que en el caso de autos debe computarse a partir día del año siguiente a aquel que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo, que tratándose de infracción cometida en marzo de 2005, el cómputo de prescripción se inició el 01 de enero de 2006, concluyendo el 31 de diciembre de 2009.

Así mismo y en el ejercicio del control de legalidad, corresponde señalar que a objeto de verificar si la AT realizó actuaciones que interrumpieron la prescripción; se advierte que la R.D. N° 00503 de 06 de junio de 2013 ha sido debidamente notificada al sujeto pasivo el 22 de julio de 2013 (fs. 8 a 9 Anexo 2), se hace preciso señalar también que el mencionado acto administrativo no interrumpe de modo alguno la prescripción, en el entendido de que la prescripción para determinar el IT del periodo fiscal marzo de 2005 ya había operado.

Concluyéndose en consecuencia que considerando el tiempo transcurrido desde el inicio del término de prescripción, hasta la notificación de la R.D. N° 00503/2013 efectivamente realizada el 22 de julio de 2013, ha transcurrido superabundantemente el plazo previsto en el art. 59 de la L. N° 2492 (vigente año 2005), no siendo evidente que se hubieran transgredido las normas citadas en el texto de la demanda, consecuentemente la facultad para determinar la deuda tributaria por parte de la AT ha prescrito.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la AGIT al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 30 de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N°. 0096/2014 de 20 de enero pronunciada por la AGIT

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



461

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 17, en la que la Gerencia Distrital La Paz del SIN representado legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0090/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 155 a 162, tercero interesado fs. 22 a 23, réplica de fs. 72 a 73, dúplica de fs. 78 a 79, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria indica, que el contribuyente Carlos Feraude Velásquez al no haber presentado la declaración jurada por el impuesto al valor agregado IVA, correspondiente al periodo fiscal junio/2005, emitió la Vista de Cargo N° 2031836177 de 9 de noviembre de 2012, que establece una obligación tributaria presunta por el importe de UFV 2537, intimando que presente la declaración jurada extrañada, pero el contribuyente ante dicha situación no presentó descargos ni asumió defensa, por lo cual se emitió la R.D. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D. N° 00498/2013 de 6 de junio, que determino una deuda de UFV 2434, acto que fue impugnado por el

contribuyente en recurso de alzada, que por Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1064/2013 de 4 de noviembre, revoca totalmente la resolución determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria por prescripción del periodo fiscal junio/2005, resolución de alzada que fue confirmada por Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0090/2014 de 20 de enero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa, que existió inobservancia a la aplicación supletoria conforme establece el art. 5-II de la L. N° 2492, respecto al art. 324 de la C.P.E., ya que la interpretación de la referida norma por la AGIT contrae un vacío legal, el cual debe ser rellenado con la aplicación supletoria del art. 1492-I del Cód. Civ., donde se puede establecer la imprescriptibilidad de las deudas al Estado como establece el art. 1502-6 del mismo cuerpo legal citado, modificado por el art. 39 de la L. N° 004, de lucha contra la corrupción, enriquecimiento ilícito e investigación de fortunas, por lo que la prescripción no se hubiera perfeccionado en aplicación de las normas citadas.

Que por aplicación del art. 341- del Cód. Civ., el deudor está constituido en mora al ser notificado con la vista de cargo, que intima al contribuyente a la presentación de la declaración jurada, que interrumpe el computo de la prescripción, que al encontrarse en mora desde su vencimiento de la obligación, la AGIT realizó una mala interpretación del mismo.

Respecto a la interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, que constituye o está más propiamente referido a la responsabilidad solidaria por participaciones en ilícitos, las obligaciones tributarias son parte principal de daño económico al Estado, no se puede discriminar ya que los delitos son obligaciones tributarias que contraen un daño económico y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la AGIT que no fue valorada y omitida, por lo que debe corregirse esta omisión.

Que no opero la prescripción, toda vez que se valoró de manera inadecuada en la resolución jerárquica impugnada, ya que no se tomó en cuenta que la AT en ningún momento estuvo en inacción, más bien busco el cumplimiento de la obligación demostrando que el contribuyente ingreso en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo que no le permite beneficiarse con la prescripción, que en aplicación supletoria de la norma se debe señalar lo dispuesto en el art. 341-1 y 1492-I ambos del Cód. Civ. Boliviano.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada en toda sus partes la presente demanda, declarando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0090/2014 de 20 de enero de 2014, emitida por la AGIT, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00496/2013 de 6 de junio.

III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 21 de octubre de 2014, que cursa de fs. 155 a 162, señalando lo siguiente:

Que el régimen de la prescripción establecida en la L. N° 2492 (CTB) se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las leyes Nos. 291 y 317, en ese entendido, la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual establece el art. 59-IV de la L. N° 2492, modificado por la disposición adicional Quinta de la L. N° 291, normativa ratificada también mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que consecuentemente, al no tener el presente caso como objeto de la Litis la prescripción de la facultad de ejecución sino de la facultad para la determinación de la deuda tributaria, que fue establecida en la R.D. N° 00498/2013 de 6 de junio, es aplicable la L. N° 2492, que reconoce la prescripción.

Que la fijación de un término de extinción de las obligaciones tiene por finalidad servir a la seguridad general del Derecho y a la Paz Jurídica, conforme al marco constitucional y legal vigente, como el principio constitucional de seguridad jurídica en relación a la norma social, se cristaliza en institutos que evitan la prolongación de situaciones que generan incertidumbre para el contribuyente, tal como el de la prescripción, por el cual se concede estabilidad a las situaciones jurídicas efectivas de conformidad al art. 59 de la L. N° 2492, criterio que encuentra respaldo en la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, en consecuencia no se afecta lo establecido mediante S.C. N° 111/2002.

Así mismo, la aplicación del art. 152 de la L. N° 2492, hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios, de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como de la obligación de estos de resarcir el mismo, la aplicación de la mencionada norma en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante L. N° 004, en la que dispondría o implicaría la imprescriptibilidad de las facultades de la AT para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente, que se aleja de lo establecido en las antes citadas Leyes N° 291 y 317, que señalan expresamente que las facultades de la AT si prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada, por lo cual lo mencionado por la AT no es procedente. De lo que resulta que los aspectos referidos por el demandante sobre la aplicación supletoria del Código Civil, no tiene asidero legal.

II.1. Petitorio.

Concluye el fundamento de la respuesta a la demanda solicitando se declare IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0090/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Que mediante Vista de Cargo N° de Orden 2031836177 de 9 de noviembre de 2012, la AT, que intima a Carlos Feraude Velásquez para que presente la Declaración jurada Form. N° 143 por el IVA del periodo fiscal de junio/2005 o apersonarse a las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración o documentos de descargo que demuestren la presentación dentro del término de 30 días computables a partir de su legal notificación, y que la falta de presentación de la declaración jurada extrañada generaría una deuda tributaria de 2.537 UFV por el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Que por Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 02919/2012 manifestó que notificado el contribuyente con la Vista de cargo de Orden N° 2031836177 y transcurrido el plazo para la presentación de descargos, este no presentó ningún descargo, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa.

Notificado personalmente Carlos Feraude Velásquez con la R.D. N° 00498/2013 de 6 de junio, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente, por la no presentación de la declaración jurada por el IVA, correspondiente al periodo junio/2005, calculada sobre base presunta por el importe que asciende al total de Bs 4.475; que comprende el tributo omitido, interés y sanción, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del tributo omitido.

R.D. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/R.D. N° 00498/2013 de 6 de junio, que fue impugnada por el contribuyente Carlos Feraude Velásquez en recurso de alzada, que por Resolución ARIT-LPZ/RA 1064/2013 de 4 de noviembre, revoco totalmente la resolución determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria por prescripción del periodo fiscal junio/2005, resolución de alzada que fue confirmada por Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0090/2014 de 20 de enero.

IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si la AGIT por Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0090/2014 de 20 de enero, al confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1064/2013 de 4 de noviembre, que revoca totalmente la resolución determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria por prescripción del IVA por el periodo fiscal junio/2005, obro en de forma correcta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones doctrinales y de orden legal.

La prescripción, "es una categoría general del derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace" (García Novoa Cesar, presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y a decir de este autor, "su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro."

En materia tributaria "es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la AT tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás" (...) "la razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cual es la inactividad del titular de la acción" (Derecho tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, pág. 262).

En ese contexto el art. 59 de la L. N° 2492 (CTB), establece: "que prescribirán a los cuatro años las acciones de la AT para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Asimismo el art. 60 de la L. N° 2492, determina que el cómputo de prescripción, para que la AT controle, investigue, verifique, compruebe y fiscalice tributos, determine la deuda tributaria e imponga sanciones administrativas, se computan desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo y el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Es importante tomar en cuenta que el D.S. N° 27310, en su Disposición Transitoria Primera, establece que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 (4 de noviembre de 2003), sobre prescripción, se sujetarán a la ley vigente, cuando ha ocurrido el hecho generador de la obligación; por lo que al tratarse en el presente caso de hechos generadores que fueron producidos en la gestión 2005, entonces debemos sujetaremos a lo establecido en la L. N° 2492.

En el caso de autos, la AT mediante Vista de Cargo de Orden N° 2031836177 de 9 de noviembre de 2012, intima a Carlos Feraude Velásquez para que presente la Declaración jurada Form. N° 143 por el IVA del periodo fiscal de junio/2005 o en su defecto se apersona a las dependencias de su jurisdicción para que exhiba el duplicado de la mencionada declaración o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del término de 30 días computables, lo que no lo hizo, contrayendo una deuda Tributaria de 2.537 UFV por el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, situación que previo Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 02919/2012, origina la emisión de la respectiva R.D. N° 00498/2013 de 6 de junio, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente, por la no presentación de la declaración jurada por el IVA, correspondiente al periodo junio/2005, calculada sobre base presunta por el importe que asciende al total de Bs 4.475.- que comprende el tributo omitido, interés y sanción, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, en aplicación del art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del tributo omitido, resolución determinativa con la que fue notificado de forma personal el contribuyente el 22 de julio de 2013; con estos antecedentes y los preceptos legales expuestos en recurso de alzada y jerárquico, se tiene que en previsión de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, el término de la prescripción comenzó a correr el 1 de enero de 2006; por lo que las acciones para la recuperación de la deuda tributaria del mes de junio de 2005, concluía el 31 de diciembre de 2009; máxime, si dentro de los 4 años de prescripción que señala la normativa tributaria, no se ha evidenciado actuación alguna por parte de la administración tributaria, para referirnos a alguna situación de suspensión o interrupción del término de la prescripción, es más el accionar de la administración tributaria, fue recién el 9 de noviembre de 2012, con la notificación de la Vista de Cargo de Orden N° 2031836177 de 9 de noviembre de 2012 (fs. 2 del anexo 2), es decir, fuera del término de prescripción analizado precedentemente.

A este análisis, se debe agregar y aclarar, que si bien la AGIT confirma la prescripción dispuesta en resolución de alzada, ampara su decisión con las modificaciones dispuestas por las Leyes Nos. 291 de 22-09-12 y 317 de 11-12-12), sin tomar en cuenta que en el presente caso se trata de la fiscalización del periodo fiscal de junio de 2005, correspondiendo aplicar las normas de prescripción vigentes en el momento del nacimiento del hecho imponible; es decir, los arts. 59 al 62 del CTB (L. N° 2492) sin las modificaciones dispuestas el año 2012, correspondiendo en el presente caso los 4 años para que opere la prescripción, pues se entiende que la normativa actualmente vigente es aplicable a los hechos imponibles que nazcan a partir del año 2012 y no anteriormente, y que en mérito al art. 123 de la C.P.E., no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente, toda vez que la citada norma constitucional en parte pertinente indica "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo...", por lo que no corresponde su consideración.

Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTB, dispone que "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del SIN y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por sala plena de este tribunal.

Por lo que se concluye que el accionar que tenía la administración tributaria para el cobro de los adeudos tributarios ha prescrito, relacionados con el cómputo de la prescripción del IVA, respecto a la facultad de cobro de la obligación tributaria del periodo fiscal junio de 2005.

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste tribunal de justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0090/2014 de 20 de enero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal AT que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La sala plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0090/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



462

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 85, planteada por Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedentes del caso, el 3 de julio de 2012, la administración tributaria (AT) notificó en forma personal a Luis Sharbel Gutiérrez Murillo, con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00154 de 22 de mayo de 2012, bajo la modalidad de verificación de débito fiscal impuesto al valor agregado (IVA) y su efecto en el impuesto a las transacciones (IT), por los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre 2008; asimismo le notificó el Requerimiento F-4003 N° 00111706, por el que solicita la presentación de las declaraciones juradas del IVA F-200 e IT F-400, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA (originales y copias), extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros gestión 2007 y 2008, dictamen de auditoría gestión 2007 y 2008, libros de contabilidad, kardex, inventarios físico y valorado al 31 de diciembre de 2007 y 2008, pólizas de importación, factura comercial, manifiesto internacional de carga (MIC/DTA), y demás documentación aduanera, estructura de costos y margen de utilidad. Habiéndose entregado la documentación requerida el 23 de julio de 2012, dentro del plazo de la ampliación solicitada por el contribuyente.

Como resultado del trabajo de fiscalización, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC N° 408/2012 de 20 de noviembre, notificada al contribuyente de manera personal el 28 del mismo mes y año, que determina un reparo a favor de la AT relativos al IVA y su incidencia en el IT, por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2008, sobre base cierta y base presunta, estableciendo un tributo omitido de 618.206 UFV s por IVA e IT, que incluye intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente. El 27 de diciembre del mismo año, el contribuyente presentó descargos a la vista de cargo y solicitó se considere los mismos, pidiendo se deje sin efecto las presunciones efectuadas en la elaboración de la vista de cargo y los adeudos pretendidos.

El 28 de junio de 2013, la AT notificó al contribuyente mediante cedula con la R.D. N° 00723/2013 de 19 de junio, que determinó las obligaciones impositivas, estableciendo un tributo omitido por un total de 614.966; UFV s, respecto al IVA e IT s, sobre base cierta y sobre base presunta, por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2008, más intereses, calificando la conducta de contribuyente como omisión de pago, sancionándole con una multa del 100% del tributo omitido y por el incumplimiento de deberes formales.

El contribuyente en uso de su derecho constitucional, interpuso recurso de alzada resuelto mediante la Resolución ARIT_LPZ/RA N° 1180/2013 de 25 de noviembre, que anuló la R.D. N° 00723/2013, hasta la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/ N°408/2012 de 20 de noviembre, ante este perjuicio que afecta a los intereses del Estado la AT interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014 de 14 de febrero, objeto de la presente demanda contenciosa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- La resolución del recurso jerárquico violó flagrantemente el art. 96-I y art. 99 de la L. N° 2492, ya que según la resolución impugnada: "...el vicio detectado y que afecta a la validez a los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado", afirmación fuera de lugar, pues la AT cumplió con lo dispuesto por los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, puesto que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, se emitieron en cumplimiento de la ley, resoluciones normativas de directorio y demás normas conexas, ya que una vez intimado el contribuyente no presentó extractos bancarios y comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo como se le solicitó, ante la falta de documentación de respaldo de los ingresos registrados en la cuentas bancarias se determinó la deuda sobre base presunta, en aplicación del art. 43-II de la L. N° 2492, empleando la información de los ingresos reportados por el sistema financiero en función a la

información proporcionada por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y el Fondo Financiero Privado PRODEM, los extractos bancarios y reporte de giro de dinero recibidos se presumen como ingresos obtenidos por servicios prestado, lo cual permitió establecer los reparos.

La correcta aplicación de la base presunta está avalada en la resolución del recurso de alzada emitida por la ARIT y confirmada por la resolución del recurso jerárquico, no existiendo indefensión que sugiera algún tipo de nulidad, pues se dio al contribuyente la oportunidad de presentar los descargos y, por ende ejercer su derecho a la defensa.

2.- La resolución del recurso jerárquico, vulneró y realizó una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, al sostener que: "...la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose del débito fiscal IVA; en la formulación del cargo hasta la emisión de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscal" afirmación errónea y fuera de contexto, pues como dispone el art. 76 de la L. N° 2492, es al sujeto pasivo a quien le corresponde desvirtuar lo determinado por la AT, ya que éste fue quien incurrió en una omisión de pago e incumplimiento de deberes formales. La AT a fin de garantizar el debido proceso otorgó al contribuyente la posibilidad de desvirtuar los cargos; sin embargo como se puede corroborar de los antecedentes la prueba presentada por éste no aportó elementos que puedan desvirtuar por completo los reparos determinados por la AT, que realizó una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, manteniendo los que no fueron desvirtuados. Al efecto se realizó una explicación de la valoración respecto de los depósitos realizados por el contribuyente por: Bs 857.- de 03/10/08, Bs 201.49.- de 03/10/08, Sus. 1.700 de 15/10/08, Bs 353,50.- de 16/10/08; Bs 770 de 11/12/08 y Bs 3250.- de 24/12/08, en cuentas del Banco Mercantil Santa Cruz.

La AGIT pretende que los descargos subjetivos sean tomados en cuenta como válidos, sin considerar que actuar de ese modo desvirtuaría la naturaleza misma de las pruebas, que según normativa tributaria, contable y legal, debe contener elementos suficientes que permitan la demostración indubitable del hecho que pretende respaldar. La certificación otorgada por TUSOCO, no confirma por si misma que el monto depositado por el contribuyente corresponda a un saldo de pago que este hubiera efectuado, pudiendo tratarse del pago de otros servicios, para dar la validez al certificado que pretenden tanto la ARIT como la AGIT, debe poder certificarse que se llevó la contabilidad de todos los gastos efectuados por el consultor y demostrar fehacientemente que existe un saldo no gastado por el consultor y que este fue depositado en la cuenta que se observa, aspecto que no explica la certificación.

En cuanto a los supuestos depósitos efectuados por Simón C. Hart, la AGIT cae nuevamente en subjetividad, al considerar como documento de prueba idóneo una carta, carente de las formalidades legales que le puedan dar validez, además no acompañó documentos que puedan dar fe del hecho certificado, ni de quien es el que emite la certificación, tales como documento de identidad, lugar de residencia, lugar donde se hubiera efectuado el depósito etc., y otros aspectos que ameritan ser valorados como los comprobantes de depósito bancario de fácil obtención que debieron ser presentados.

Es necesario recalcar que el contribuyente no cumplió con la solicitud de entrega de toda la documentación requerida por la AT, es decir, no sustentó sus ingresos no declarados objeto de la determinación de la deuda tributaria y multas por incumplimiento a deberes formales y la AGIT, no puede decir que es la AT la que debe asumir la carga probatoria dentro del presente caso, en todo caso la AT intimó al contribuyente para que pueda desvirtuar sus pretensiones a raíz de una omisión de pago, por demás evidente, sanción como consecuencia de la omisión y por haber incurrido en incumplimiento de deberes formales, claramente y expresamente establecidos en la ley.

Respecto al descargo presentado por el contribuyente, relacionado a la adquisición de 2 vehículos, donde reconoce que se le solicitó documentación sobre el valor de los mismos y de los montos de la operación de adquisición, no así sobre los gastos de importación, desconociendo que mediante Requerimiento N° 111760, se le solicitó documentos de ingresos y gastos, documentos de importación de los dos vehículos, presentando solo los documentos de importación y no así los documentos de ingresos, gastos que seguramente explicarían el origen de los ingresos y gastos para la adquisición e importación de los dos vehículos. El contribuyente no presentó la documentación solicitada, arguyendo que el año 2008, trabajó como consultor independiente. La AGIT en su resolución reconoce que la AT realizó la valoración de los descargos presentados por el contribuyente, no obstante el contribuyente presentó parcialmente la documentación que respalda la determinación de la deuda tributaria efectuada por los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008.

En ese sentido, puede evidenciarse que no existe vulneración al debido proceso, ya que hubo una adecuada valoración de las pruebas por parte de la AT habiéndose revisado de manera particular cada una de ellas, mantenido los cargos que no fueron desvirtuados por el contribuyente, quien tuvo el libre ejercicio de su derecho a la defensa.

3.- La resolución del recurso jerárquico violó flagrantemente el art. 70-5 de la L. N° 2492, cuando señala: "...Se debe tomar en cuenta que conforme a los arts. 1 y 72 de la L. N° 843, los ingresos por prestamos no constituye para el prestatario, materia imponible del IVA ni del IT, por lo que corresponde a la AT demostrar a través elementos indirectos, la existencia de los hechos imponibles que ahora atribuye al recurrente y determinados sobre base presunta... de los ingresos no declarados sobre base presunta obtenidos no la diferencia de los gastos aplicados en la compra de 2 vehículos no fundamento debidamente su posición y la existencia indirecta de los hechos imponibles".

Al respecto afirmó que la vista de cargo como la resolución determinativa exponen al contribuyente la aplicación de los mecanismos, procedimientos y base legal respecto de la cual se procedió a depurar el crédito fiscal de los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008, que por sus características y la actividad del contribuyente no son vinculadas a las operaciones gravadas conforme lo exige el art.8 de la L. N° 2492 ; asimismo se evidenció compras declaradas sin respaldo legal en estricta aplicación de lo dispuesto por el art. 70-5 de la L. N° 2492 concordante con el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, por lo cual se establece su correcta aplicación y valoración para la depuración del crédito fiscal.

Por otra parte, las facturas presentadas por el contribuyente deben cumplir con ciertos requisitos para poder ser válidas a efectos del crédito fiscal IVA, tales como: 1) ser el original del documento, 2) haber sido debidamente dosificada por la AT, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización, de lo contrario no dan lugar al cómputo del

crédito fiscal, como lo dispone la R.D.N. N° 10-0016-17 de 18 de mayo, normativa observada la AT al momento de depurar las facturas observadas, enmarcándose en el principio de verdad material y demás normativa legal vigente. La AGIT al pretender aplicar una normativa que no se adecua al caso, viola flagrantemente el art. 70-5 de la L. N° 2492, disposición que establece cómo deben respaldarse las actividades y operaciones gravadas, sin embargo la AGIT realizó una interpretación forzada con claros indicios de parcialización a favor del contribuyente.

Añadió de que en caso de que se quiera entender y aplicar erradamente los arts. 1 y 72 de la L. N° 843, debe aclararse que con relación a la determinación que se realizó, los artículos en cuestión no se adecuan al caso, pues la verificación realizada corresponde a declaraciones juradas no presentadas por el contribuyente del IVA e IT, que no fueron cancelados los impuestos que además lo hace sujeto a una sanción, conforme lo establece la ley, resaltando que la fiscalización realizada fue en base a la documentación presentada por el contribuyente, información obtenida de la base de datos, módulo de compras reportadas por sus clientes e información de terceros e ingresos percibidos en los periodos fiscalizados.

Es claro, que la determinación de la deuda tributaria, objeto del litigio, no solamente se trata de ingresos por préstamos sino más bien de una omisión de pago y, en consecuencia, sujeto de una sanción y multa por incumplimiento de deberes formales y, con la mala interpretación de la AGIT se inducirá al contribuyente a seguir incumpliendo con sus obligaciones y por ende causar daño económico al Estado.

4.- La Resolución del recurso Jerárquico carece de la motivación, según la resolución jerárquica demandada: "...el vicio detectado y que afecta a la validez de los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponden a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas por el ente fiscal aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado" afirmación errada y fuera de lugar

En todo caso, la actuación carente de motivación es la resolución jerárquica, puesto que lo único que hace es validar los argumentos de la resolución del recurso de alzada y, por ende de la posición del contribuyente, sin sustentar su decisión en el marco de la ley, existiendo contradicción entre lo considerado y lo resuelto, no toma en cuenta aspectos importantes como la carga de la prueba. Los fundamentos de la resolución solo son de hecho, no señala con precisión ni menciona el marco legal ni los elementos que se utilizaron para llegar a esa conclusión parcializada con el contribuyente que le llevó a fundamentar que los ingresos presuntos no son solo de ingresos por servicios prestados, es más, no se trataría de ingresos percibidos por el ejercicio de actividades jurídicas, sin considerar que el contribuyente tenía la obligación de desvirtuar la pretensión de la AT al tener la carga de la prueba. En todo caso, la AGIT debió mantener los reparos que no fueron desvirtuados por el contribuyente después del plazo de presentación de descargos a la vista de cargo, y haber dispuesto en consecuencia firme y exigible los reparos consignados en la resolución determinativa.

La AGIT se limitó a señalar que la carga de la prueba le corresponde al ente fiscalizador y que además los conceptos observados corresponden a préstamos de dinero los cuales no son sujetos del IVA e IT, cuando abocándonos a la realidad de los hechos y correcto análisis, el alcance de verificación y determinación efectuada por la AT no abarca préstamos de dinero, sino corresponde a una omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales de los periodos observados, toda vez que el contribuyente a momento de presentar descargos debió tomar en cuenta todo lo observado por la AGIT.

La resolución del recurso jerárquico, erróneamente vicia de nulidad la vista de cargo y en consecuencia la resolución determinativa, sin considerar que las nulidades solo proceden cuando se lesiona el derecho a la defensa y/o el debido proceso, al respecto el art. 35 y 36 de la L. N° 2341 establecen con claridad cuáles son los actos administrativos nulos de pleno derecho. En el caso, los actos administrativos mencionados fueron dictados por autoridad competente, no carecen de objeto, no son ilícitos y para el efecto se cumplió con el procedimiento legal, no carecen de los requisitos formales y esenciales, no se incumplieron plazos y no son contrarios a la Constitución Política del Estado. Por otra parte, el contribuyente ha tenido derecho a defenderse de manera amplia e irrestricta, por lo que no existe ninguna causal de nulidad que justifique la determinación asumida.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero, por la AGIT, mantenido firme y subsistente la R.D. N° 00723/2013 de 19 de junio, emitida contra el contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 20 de octubre de 2014, que cursan de fs. 121 a 125, señalando que:

De acuerdo al memorial de demanda la AT basa su fundamento en lo siguiente:

1.- La Resolución Jerárquica violó el parág. I del art. 96 y art. 99 de la L. N° 2492.- Al respecto el vicio detectado que afecta a la validez de los actos administrativos de la AT, está referido a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos sin haber ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la motivación del acto administrativo, específicamente en la vista de cargo que conforme dispone el art. 96 de la L. N° 2492, debe sustentar la emisión de la resolución determinativa, razón por la que verificado el procedimiento de fiscalización que concluyó con la emisión de la vista de cargo, se evidenció que los resultados de la AT para la formulación de los ingresos no declarados sobre base presunta no fueron obtenidos del ejercicio de las amplias facultades que el código tributario otorga a la AT, sino que en ese procedimiento, la AT se limitó a considerar suficiente la información contenida en los extractos bancarios y los gastos efectuados por el sujeto pasivo en la compra de vehículos, sin considerar la naturaleza del contribuyente ni el origen de los recursos, elementos esenciales que afectan a la debida fundamentación de la vista de cargo, por lo que incumple lo dispuesto por el art. 96-I de la L. N° 2492 y

siendo que esta resolución es base de la resolución determinativa, la misma también está viciada de nulidad, más aun cuando la parte resolutive de esta última resolución no refleja la aceptación parcial de los descargos presentado por el sujeto pasivo.

2.- Sobre el reclamo de que la resolución jerárquica vulnera y realiza una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, de los antecedentes se evidencia que notificada la vista de cargo, dentro del plazo legal el sujeto pasivo, presentó argumentos de descargo acompañando prueba correspondiente. La AT, en relación a los ingresos no declarados por depósitos bancarios, elaboró el papel de trabajo "Ingresos no declarados según extractos bancarios considerando descargos a la vista de cargo", en el cual establece que existen depósitos que fueron facturados por lo que acepta los descargos por los importes Bs 510.-, 765.- y 9.765, correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre 2008; asimismo la resolución determinativa, contiene a detalle la valoración de los descargos por este concepto incluyendo el cuadro expuesto en el citado papel de trabajo, pese a que los descargos fueron parcialmente aceptados, la resolución determinativa declara la existencia de obligaciones tributarias por el total establecido en la vista de cargo, sin tomar en cuenta la aceptación parcial de los descargos.

La AT a fin de garantizar el debido proceso con la notificación de la vista de cargo, se otorgó al contribuyente un plazo para presentar sus descargos y así lo hizo; sin embargo al haber omitido considerar la modificación de la base imponible como efecto de la aceptación parcial de los descargos y declarar la existencia de una deuda en una cuantía mayor a la obtenida después del análisis de los descargos, se vulneró el debido proceso al existir una clara incongruencia entre la parte considerativa y resolutive. Por otra parte, respecto a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, en la entiende la AT que no se causó indefensión porque se otorgó al contribuyente plazo para presentar sus descargos, la vulneración del derecho a la defensa ase evidencia cuando la parte resolutive de la resolución determinativa que debe ser ejecutada por la AT mantiene la cuantía de la base imponible preliminarmente establecida, sin considerar que según los argumentos del actos administrativo, la citada base imponible fue modificada parcialmente, lo que efectivamente vulnera el debido proceso en su vertiente derecho a la defensa.

3.- Respecto al reclamo de que la AGIT viola el art. 70-5 de la L. N° 2492, al respecto aclaró que ante la falta de presentación de documentos del sujeto pasivo, la AT estaba en condiciones de aplicar la determinación de la base imponible por ingresos no declarados por depósitos bancarios, sobre base presunta, conforme lo dispone el art. 43-II y 44 de la L. N° 2492, pues la información contenida en dichos extractos bancarios le permitía a la AT conocer de manera indirecta indicios sobre la existencia de hechos generadores relacionados con los depósitos bancarios, empero no considero que tratándose de una persona natural, los depósitos bancarios pudieron tener origen distinto alguna actividad gravada por el IVA e IT, por lo que no podía limitarse a la información contenida en los extractos bancarios, sino obtener otros elementos de prueba que le permitan tomar convicción de que los depósitos observados constituyen ingresos no declarados, además siendo que el propio sujeto pasivo informó a la AT, antes de la emisión de la vista de cargo que dichos depósitos se originan en actividades distintas a las gravadas pro el IVA e IT, indicio que debió considerar ala AT para hacer uso de su facultad investigativa y no considerar suficiente la falta de respaldo a los argumentos del sujeto pasivo para el establecimiento de ingresos no declarados, pues conforme a lo señalado, la carga de la prueba en esta etapa, le corresponde al ente fiscalizador.

Por lo que no se ajusta al método sobre base presunta, ya que a través del mismo debe aplicarse la deducción de manera indirecta para la determinación de la existencia y cuantía de la base imponible, en el caso, la AT no consideró la naturaleza de los depósitos bancarios ni investigó su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta utilizado, en consecuencia, a los requisitos que debe contener la vista de cargo, conforme dispone el art. 96 de la L. N° 2492.

4.- Sobre el reclamo de que la resolución jerárquica carece de fundamentación, es falsa puesto que la resolución impugnada describe la forma en que la AT efectuó la formulación del cargo, observando que en esta fase la información utilizada es insuficiente para respaldar las obligaciones pretendidas; en ese entendido, se debe tomar en cuenta que conforme dispone el art. 76 de la L. N° 2492, la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose de débito fiscal IVA, en la formulación del cargo hasta la emisión de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscalizador, toda vez que tratándose del débito fiscal IVA por ingresos no declarados, su existía y cuantía, en principio debe ser establecida por el ente fiscalizador y solo a partir de la notificación con la vista de cargo, la carga de la prueba se invierte y le corresponde al sujeto pasivo demostrar la inexistencia de las obligaciones tributarias, por lo que la resolución no carece de motivación.

Por lo expuesto, se ratificó en cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada y solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firma y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014 de 14 de febrero, emitida por la AGIT.

II.1 Contestación del Tercero Interesado

Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, en la sustanciación de la demanda contenciosa administrativa seguida por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN contra la AGIT impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0192/2014.

Con referencia a la afirmación de la AT de que con la finalidad de preservar el debido proceso le habría otorgado la posibilidad de desvirtuar las pretensiones conforme al art. 98 de la L. N° 2492, esa exigencia fue cumplida de su parte; sin embargo, la resolución determinativa, pese a que los descargos fueron parcialmente aceptados declaró la existencia de la obligación tributaria por el total establecido en la vista de cargo, por lo que al haber omitido considerar la modificación de la base imponible como efecto de la aceptación parcial de los descargos y declarar la existencia de deuda tributaria en una cuantía mayor a la obtenida después del análisis de los descargos, vulnerado el derecho al debido proceso en su elemento al derecho a la defensa.

Respecto a la determinación de la base imponible sobre base presunta, la misma debe ser producto del ejercicio de las facultades conferidas por el código tributaria, debiendo respaldar los componentes indirectos que le admiten concluir la existencia y cuantía de los hechos

generadores y su base imponible, en ese caso, a través de esa facultad investigadora la AT tenía la obligación de conseguir la información necesaria pero no lo hizo como concluyen las resoluciones de la ARIT y AGIT.

Finalmente respecto a los depósitos bancarios la AT no consideró la naturaleza de los mismos ni investigo su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta utilizado, en consecuencia afecto la validez de la vista de cargo. Del mismo modo actuó al determinar la base presunta respecto a la importación de vehículos.

Por lo expuesto, pidió se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa y, por lo mismo, firme y subsistente la resolución emergente del Recurso Jerárquico N° 0192/2014 de 14 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. El 3 de julio de 2012, se notificó al contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, con la Orden de Verificación N° 00120FE00154 de 22 de mayo de 2012, anunciando el inicio de la fiscalización parcial, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IT, respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008 (fs. 7 anexo 1); asimismo se le notificó con el Requerimientos N° 00111706 mediante el cual solicitó documentación: específica y cualquier otra documentación que le sea requerida. Habiendo el contribuyente hecho entrega de la documentación requerida, según acta de recepción y devolución de documentación en el plazo de la ampliación.

2. El 20 de noviembre de 2012, 8 de febrero de 2013, la AT emitió el Acta de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 58418, por incumplimiento al deber formal de presentación de declaraciones juradas en la forma, medios y condiciones establecidas en la norma específica del periodo agosto 2010, contraviniendo los arts. 70-1, 78 parág. I de la L. N° 2492, correspondiendo una multa de UFVs 400 (fs. 58 anexo 2).

3. El 8 de febrero de 2013, la AT emitió el Informe Final N° 00311/2013 sobre la verificación del débito IVA y su efecto en el IT, estableciendo observaciones al débito fiscal IVA al haber constatado que el sujeto pasivo dosifico notas fiscales pre-valoradas masivas (cortesía) con valor cero, incumpliendo el art. 5 de la RND N° 10-0025-09, y no realizó inactivación de las mismas concluyendo que todas fueron utilizadas, asignándose el importe menor asignado a las entradas del total de dosificación, estableciendo ingresos no declarados por Bs100.000, importe no registrado en los libros de Ventas IVA y consiguientemente no fue declarado en las declaraciones juradas. Respecto al IT, señala que en función a los resultados obtenidos en el débito fiscal la base imponible para el IT en los periodos de revisión alcanza también a Bs100.000.- determinándose un impuesto omitido de Bs3.000.- Concluyendo que la deuda tributaria al 8 de febrero de 2013 por concepto de DF-IVA e IT por omisión de ingreso percibido en los periodos de revisión alcanzaba a un total de Bs24.097; equivalente a UFVs13.320; importe que incluye tributo omitido, interés y multa por incumplimiento a deberes formales. Se recomendó generar Orden de verificación al contribuyente por el impuesto determinado a favor del FISCO (fs. 197 a 204 anexo 2).

4. El 20 de noviembre de 2012, la AT emitió la Vista de Cargo: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/ N° 408/2012, que determinó las obligaciones tributarias del contribuyente relativas al IVA y su incidencia en el IT por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2008, como resultado de la documentación presentada por el contribuyente e información obtenida de terceros, estableciendo como tributo omitido la suma de 250.291: UFV s por IVA e IT más intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente, sobre base cierta y sobre base presunta (fs. 327-348 de antecedentes administrativos) (fs. 327- 345 anexo 3).

5. El 27 de diciembre de 2012, Sharbel Luis Gutiérrez Murillo presentó los descargos a la vista de cargo, pidiendo se considere los mismos y las pruebas que acompañó (fs. 351-356 anexo 3 antecedentes administrativos).

6. El 19 de junio de 2013, la AT emitió la R.D. N° 00723/2013, determinando las obligaciones impositivas del contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, estableciendo un tributo omitido de 249.991 UFV s más intereses respecto al IVA e IT, sobre base cierta y sobre base presunta, por los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre 2008, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositivas del IVA e IT, por el periodo fiscales de julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2008, y califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, por adecuar su conducta a lo establecido en el artículo 165 de la L. N° 2492, sancionando al contribuyente con una multa del 100% del tributo omitido y sancionándolo por el incumplimiento de deberes formales; acto administrativo con el que se notificó al contribuyente mediante cedula el 28 de junio de 2013 (fs. 439-469; 472 anexo 4).

7. Planteado el recurso de alzada por el contribuyente, la ARIT de La Paz, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA N° 1180/2013 de 25 de noviembre anuló la R.D. N° 723/2013 de 19 de junio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, contra Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, con NIT 3321369, hasta la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC N°408/2012 inclusive; a objeto de que la AT fundamente debidamente la deuda tributaria de conformidad al ejercicio de sus facultades de fiscalización, verificación e investigación de los hechos imponibles del tributo (fs. 97-113 anexo 1).

8. La Gerencia Distrital La Paz I del SIN, legalmente representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de gerente Distrital La Paz, interpuso recurso jerárquico, resuelto con la resolución jerárquica impugnada que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA N° 1180/2013 de 25 de noviembre; en consecuencia se anulan obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta que la citada AT emita una nueva vista de cargo que se encuentre debidamente fundamentada, en aplicación del art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, todo de conformidad al art. 212-I-b) de la misma norma legal (fs. 163-181 del anexo 1)

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

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la AT impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero por la AGIT, porque: 1) Violó flagrantemente el art. 96-I y art. 99 de la L. N° 2492, cuando la resolución impugnada afirmó que: "...el vicio detectado y que afecta a la validez a los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado"; 2) Realizó una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, al señalar que "...la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose del débito fiscal IVA; en la formulación del cargo hasta la emisión de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscal", cuando la AT realizó una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, quien no cumplió con la solicitud de entrega de toda la documentación requerida y que la AT no puede asumir la carga probatoria; 3) Violó el art. 70-5 de la L. N° 2492, al afirmar que: "...Se debe tomar en cuenta que conforme a los arts. 1 y 72 de la L. N° 843, los ingresos por préstamos no constituye para el prestatario, materia imponible del IVA ni del IT, por lo que corresponde a la AT demostrar a través elementos indirectos, la existencia de los hechos imponibles que ahora atribuye al recurrente y determinados sobre base presunta... de los ingresos no declarados sobre base presunta obtenidos no la diferencia de los gastos aplicados en la compra de 2 vehículos no fundamento debidamente su posición y la existencia indirecta de los hechos imponibles" y 4) Carece de motivación al afirmar que: "...el vicio detectado y que afecta a la validez de los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponden a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas por el ente fiscal aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado", la resolución impugnada solo validó los argumentos de la resolución del recurso de alzada y la posición del contribuyente, sin sustentar su decisión en el marco de la Ley, existiendo contradicción entre lo considerado y lo resuelto, no toma en cuenta aspectos importantes como la carga de la prueba.

Por su parte, la AGIT negó los fundamentos de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gerencia Distrital La Paz II del SIN, señalando respecto a los reclamos lo siguiente: 1) No existe vulneración del art. 96-I y art. 99 de la L. N° 2492, puesto que la AT al dictar la vista de cargo y la resolución determinativa no ejerció las amplias facultades de investigación otorgadas por la ley ni tampoco consideró la naturaleza del contribuyente ni el origen de los depósitos bancarios, limitándose a considerar suficiente la información contenida en los extractos bancarios y los gastos efectuados por el sujeto pasivo en la compra de vehículos, elementos esenciales que afectan a la debida fundamentación de la vista de cargo, por lo que la AT inobservó la previsión contenida en el art. 96-I de la L. N° 2492; por otra parte la resolución determinativa, también estaba viciada de nulidad, pues su parte resolutive no refleja la aceptación parcial de los descargos presentado por el sujeto pasivo; 2) Sobre la supuesta interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, aclaró que el cargo más allá del incumplimiento o cumplimiento de la presentación de los descargos por contribuyente, el vicio detectado y que afecta los actos de la AT, está referido también a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados sobre base presunta, respecto a los cuales no se consideró el origen de los mismos, ni ejerció de manera amplia las facultades de investigación, aspecto que incide en la debida fundamentación y motivación del acto administrativo; 3) Respecto al hecho de que la AGIT violó el art. 70-5 de la L. N° 2492, una vez más señaló que el contexto del reclamo está vinculado al hecho de que la AT no consideró la naturaleza de los depósitos bancarios, ni investigó su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta utilizado, en consecuencia, a los requisitos que debe contener la vista de cargo, conforme dispone el art. 96 de la L. N° 2492 y 4) Finalmente, sobre la observación de que resolución jerárquica carece de fundamentación, señaló que la misma fue debidamente fundamentada y motivada en derecho; en ese entendido, se debe tomar en cuenta que conforme dispone el art. 76 de la L. N° 2492, la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose de débito fiscal IVA, en la formulación del cargo hasta la emisión de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscalizador, toda vez que tratándose del débito fiscal IVA por ingresos no declarados, su existencia y cuantía, en principio debe ser establecida por el ente fiscalizador y solo a partir de la notificación con la vista de cargo, la carga de la prueba se invierte y le corresponde al sujeto pasivo demostrar la inexistencia de las obligaciones tributarias, por lo que la Resolución no carece de motivación.

V. Análisis de las problemática planteada

Para resolver el caso, es necesario considerar que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental, así el art. 115-II de la C.P.E. señala que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural. En ese sentido el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativa, nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se les imputa, derecho a la defensa.

En síntesis podríamos señalar que el debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, y permitirle tener la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente a la autoridad que dirime la controversia.

Los reclamos 1 y 3 serán analizados de manera conjunta, al estar vinculados

El primer reclamo está referido a la supuesta violación del parág. I del art. 96 y 99 de la L. N° 2492, cuando la resolución impugnada afirma que: "...el vicio detectado y que afecta a la validez a los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas al ente fiscal, aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado" y el tercer reclamo está referido al supuesto hecho de que la AGIT violó el art. 70-5 de la L. N° 2492.

El art. 96-I de la ley 2492, dispone que la vista de cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos, y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en

poder de la AT o de los resultados de las actuaciones del control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

Por su parte el art. 99 (Resolución determinativa) dispone que : I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la resolución determinativa dentro el plazo de 60 días y para contrabando dentro el plazo de 10 días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la AT. En caso que la AT no dictara resolución determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución. II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa. III. La resolución determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria.

Finalmente, el art. 70-5) de la L. N° 2492, establece: Art. 70 (Obligaciones tributarias del sujeto pasivo). 5.- Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.

Conforme las disposiciones glosadas, la norma exige que la vista de cargo cuente con los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten a la resolución determinativa, establece la condición de que esta sirva de base para la elaboración de la resolución determinativa; en ese sentido la vista de cargo debe contener los elementos básicos sobre los cuales la AT determinará o no la existencia de la deuda tributaria mediante resolución fundada que haga conocer las razones de hecho y de derecho que se han valorado, incluyendo los descargos que el contribuyente presentó a la vista de cargo, razón por la que la resolución determinativa es el acto administrativo definitivo que puede ser objeto de impugnación. Esta exigencia está relacionada con el derecho al debido proceso de tal modo que el derecho a defensa del administrado esté garantizado, de ese modo, todo acto administrativo que comuniquen los resultados del ejercicio de facultades vinculadas a la aplicación de normativa, debe contener fundamentos de hecho y de derecho, explicando de manera clara la subsunción de la norma que establece la contravención al hecho concreto, de tal manera que el administrado conozca de manera clara y entendible las razones que llevaron a la autoridad administrativa a disponer lo que dispuso.

Ahora bien, la emisión de la vista de cargo como de la resolución determinativa es una atribución exclusiva de la AT, por lo mismo es esta instancia la única que puede vulnerar las disposiciones citadas que, como se ha señalado líneas arriba establecen obligaciones esenciales en cuanto a la determinación del hecho motivo de la formulación de cargos, respecto a quienes las emiten.

No obstante lo señalado, la AT como la AGIT aclararon en la fundamentación de su reclamo y respectiva respuesta, más bien, está referida a la formulación del cargo que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta. Al respecto la AT afirma que cumplió con lo dispuesto por los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, puesto que la vista de cargo como la resolución determinativa, se emitieron en cumplimiento de la ley, resoluciones normativas de directorio y demás normas conexas, pues una vez intimado el contribuyente no presentó extractos bancarios y comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo como se le solicitó, ante la falta de documentación de respaldo de los ingresos registrados en la cuentas bancarias se determinó la deuda sobre base presunta, en aplicación del art. 43-II de la L. N° 2492, empleando la información de los ingresos reportados por el sistema financiero en función a la información proporcionada por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y el Fondo Financiero Privado PRODEM, los extractos bancarios y reporte de giro de dinero recibidos se presumen como ingresos obtenidos por servicios prestado, lo cual permitió establecer los reparos.

Por su parte la AGIT, sostiene que la AT no consideró el origen de los depósitos bancarios y que la AT no ejerció de manera amplia las facultades de investigación, limitándose a considerar suficiente la información contenida en los extractos bancarios y los gastos efectuados por el sujeto pasivo en la compra de vehículos, omisiones esenciales que afectan a la debida fundamentación de la vista de cargo, por lo que incumple lo dispuesto por el art. 96-I de la L. N° 2492 y siendo que esa resolución es base de la resolución determinativa, la misma también está viciada de nulidad, peor cuando en su parte resolutive no refleja la aceptación parcial de los descargos presentado por el sujeto pasivo.

Para el análisis del reclamo planteado, es necesario referirnos a los métodos de determinación, al respecto Carlos M. Giuliani Fonrouge, señala que: "Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él: en una palabra cuando el FISCO conoce con certeza el hecho y los valores imponibles". Añade que "Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce como determinación con base presunta".

El art. 44 de la L. N° 2492, señala que: "La AT podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolos requerido, no posee los datos necesarios para su determinación sobre base cierta...".

Por su parte, la RDN N° 10.0017.13 de 8 de mayo, que reglamenta los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta, en sus art. 4 y 4 define por base presunta, la estimación de la base imponible, efectuada por la AT, considerando los hechos y circunstancias que por su vinculación con el hecho generador de la obligación tributaria permite deducir la existencia y cuantía de la misma, de acuerdo a las circunstancias señaladas por el art. 44 de la L. N° 2492, las cuales deben estar expresadas en la vista de cargo y resolución determinativa como presupuesto legal para la procedencia del método de determinación presuntivo.

Conforme las normas citadas, la determinación sobre base presunta es un procedimiento reglado y no discrecional, dado que su realización no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia, por tanto la determinación que efectúa la AT no puede ser arbitraria.

En el caso, conforme correctamente lo afirma la resolución jerárquica, cuando la AT realizó la determinación de la base imponible sobre base presunta, los resultados obtenidos debían ser producto no solo de la obligación de contribuyente de proveer los documentos requeridos sino también del ejercicio de las amplias facultades de investigación conferidas a la AT, que en criterio de este tribunal esta afirmación está vinculada a la materialización del principio de la buena fe. En ese sentido, cuando la AT hace el análisis de los ingresos no declarados sobre base presunta ante la falta de presentación de documentos solicitados al sujeto pasivo por la AT al inicio de la fiscalización, la AT efectivamente se encontraba en condiciones de aplicar la determinación de la base imponible por ingresos no declarados por depósitos bancarios sobre base presunta, en aplicación del art. 43 y 44-II de la L. N° 2492, pues la información de los extractos bancarios le permite conocer de manera indirecta indicios sobre la existencia de hechos generadores relacionados con los depósitos bancarios, sin embargo también debió considerar que tratándose de la cuenta bancaria de una persona natural, los depósitos efectuados pueden tener un origen distinto a alguna actividad gravada por el IVA e IT, por lo que no puede limitarse su determinación a la información contenida en los extractos bancarios, sino que está obligado a considerar los argumentos del contribuyente y, si los mismos no resultan claros tiene la obligación de obtener otros elementos de prueba que de manera indiciaria le permitan tomar convicción de que los depósitos observados constituyen ingresos no declarados, lo contrario importa una actuación arbitraria.

Revisada la vista de cargo y la resolución determinativa, la determinación de oficio, calificada como base presunta, muestra que la AT efectivamente no utilizó los medios a los que se refiere el art. 45 del C.T.B., toda vez que no aplicó datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud, tampoco utilizó elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos gravados relacionados a los depósitos bancarios y a la transacción de los dos vehículos. consecuentemente, los resultados expuestos en la vista de cargo y resolución determinativa no cuentan con la base verificable que sustente la razonabilidad de la determinación de la obligación sobre base presunta, lo que pone en evidencia la falta de fundamentación con base a las normas que establecen los parámetros para la determinación de la base presunta del acto impugnado, originado en una insuficiente investigación y total falta de análisis de la información obtenida de terceros, situación que efectivamente vicia el procedimiento aplicado para una determinación sobre base presunta.

Del mismo modo, la AT en la vista de cargo en la determinación de ingresos no declarados sobre base presunta obtenidos por la diferencia de los gastos aplicados en la compra de dos vehículos tampoco fundamento debidamente su posición y la existencia indirecta de hechos imponibles, lo que hace que la vista de cargo tampoco este fundamentada en los hechos antecedentes, datos y elementos incumpliendo la previsión contenida en el art. 96 de la L. N° 2492.

En ese sentido para este tribunal el reclamo efectuado no tiene sustento que lo haga atendible, pues no se ha demostrado la vulneración de los arts. 96-I y 99 y 70-5 de la L. N° 2492.

Los reclamos 2 y 4 serán analizados de manera conjunta, al estar vinculados

El segundo reclamo sostiene que la resolución del recurso jerárquico, vulneró y realizó una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, ya que la misma señala que: "...la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose del débito fiscal IVA; en la formulación del cargo hasta la emisión de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscal". El cuarto reclamo señala que la resolución jerárquica impugnada carece de motivación al afirmar que: "...el vicio detectado y que afecta a la validez de los actos de la AT, está referido a la formulación de los cargos que corresponden a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, respecto a los cuales no se habría considerado el origen de los mismos ni ejercido de manera amplia las facultades otorgadas por el ente fiscal aspecto que incide en la fundamentación y motivación del acto impugnado".

La AT afirma que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, se emitieron en cumplimiento de la ley, resoluciones normativas de directorio y demás normas conexas, de ese modo una vez intimado el contribuyente éste no presentó extractos bancarios y comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo como se le solicitó, ante la falta de esa documentación se determinó la deuda sobre base presunta en aplicación del art. 43 parág. II de la L. N° 2492.

La AGIT, por su parte, sobre la supuesta errónea interpretación de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, aclaró que el cargo más allá del incumplimiento o cumplimiento de la presentación de los descargos por el contribuyente, el vicio detectado está referido también a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados sobre base presunta, respecto a los cuales no se consideró el origen de los mismos, ni ejerció de manera amplia las facultades de investigación, aspecto que incide en la debida fundamentación y motivación del acto administrativo.

Respecto a la debida fundamentación sostuvo que resolución que pronunció la AGIT está debidamente fundamentada y motivada en derecho; en ese entendido, se debe tomar en cuenta que conforme dispone el art. 76 de la L. N° 2492, la carga de la prueba le corresponde a quien pretende demostrar sus pretensiones, por lo que tratándose de débito fiscal IVA, en la formulación del cargo hasta la emisión de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente fiscalizador, toda vez que tratándose del débito fiscal IVA por ingresos no declarados, su existencia y cuantía, en principio debe ser establecida por el ente fiscalizador y solo a partir de la notificación con la vista de cargo, la carga de la prueba se invierte y le corresponde al sujeto pasivo demostrar la inexistencia de las obligaciones tributarias, por lo que la resolución no carece de motivación.

Los artículos que la AT considera vulnerados por mal interpretados son los siguientes:

Art. 81° (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.

Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa.

Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los núm. 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

El art. 98 (Descargos). Una vez notificada la vista de cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para formular y presentar los descargos que estime convenientes.

Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de 3 días hábiles administrativos.

Conforme los antecedentes, el reclamó está centrado en la determinación de quién tiene la carga de la prueba y, como se tiene establecido según los argumentos de las partes, la AT afirmó que por disposición del art. 76 de la L. N° 2492, es al sujeto pasivo a quien le corresponde desvirtuar lo determinado por la AT, pues éste fue quien incurrió en una omisión de pago e incumplimiento de deberes formales y que en ese entendido la AT, a fin de garantizar el debido proceso le otorgó al contribuyente la posibilidad de desvirtuar los cargos; sin embargo, el contribuyente no aportó elementos que puedan desvirtuar por completo los reparos determinados por la AT, que realizó una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, manteniendo los que no fueron desvirtuados por éste. La AGIT, por su parte señala que la carga de la prueba la tiene la AT.

Ya ingresando al análisis del reclamo, según los antecedentes tributarios respecto a los ingresos no declarados sobre base presunta por depósitos bancarios, la AT en el proceso de fiscalización iniciado contra el contribuyente, a través de la Orden de Fiscalización N° 0012FE00154, le solicitó documentación para la verificación de hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IT, entre los cuales se encontraban los extractos bancarios, libros de contabilidad que no fueron presentados porque el sujeto pasivo está inscrito en el SIN como profesional independiente, ante la falta de esa información la AT solicitó a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), información y documentación de las transacciones bancarias del sujeto pasivo debidamente documentadas.

El Banco Mercantil Santa Cruz, en respuesta a ese requerimiento remitió solo los extractos bancarios de las cuentas en Caja de Ahorro Nos. 4022710468, 4022751034, 4024268707 y 4024447069, de los cuales la AT consideró el primero y el último por registrar movimientos en los periodos fiscalizados, de los que concluyó que existían ingresos no declarados, según los extractos tributarios. Si bien, el sujeto pasivo mediante nota aclaró la naturaleza de los depósitos observados, señalando que los mismos corresponden a pagos como consultor, movimientos personales para cubrir necesidades familiares básicas, préstamos para gastos de estudio y depósitos para estudiantes extranjeros; sin embargo ante la falta de respaldo documental la AT consideró que esos depósitos eran ingresos no declarados, de los cuales surge las obligaciones del IVA e IT.

Ante la falta de presentación de documentación por parte del sujeto pasivo, la AT, en principio, podía aplicar la base presunta para la determinación de las obligaciones considerando como indicio los extractos bancarios; sin embargo, dado que el contribuyente es una persona natural, los depósitos bancarios pueden tener un origen distinto a la actividad gravada por el IVA e IT, motivo por el cual la AT en uso de sus amplias facultades debió obtener otros elementos de prueba, que de manera cierta o indirecta le permitan tomar convicción de los referidos depósitos bancarios constituirían ingresos no declarados.

El art. 69 de la L. N° 2492, establece la presunción a favor del sujeto pasivo, atribuyendo a la AT la carga de la prueba para desvirtuar dicha presunción, disposición legal que se complementa con el art. 76 de la misma norma que señala que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Como se puede establecerse, esta última disposición legal de ninguna manera establece que la probanza sea una actividad exclusiva del sujeto pasivo, su redacción considera a ambas partes, dependiendo del momento procesal. En los hechos, durante el periodo de fiscalización la carga de la prueba recae en la AT, para lo cual la ley le dota de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, sino fuera si estas facultades estarían por demás y no tendrían razón de ser, en ese entendido, una vez reunidos todos los elementos probatorios que desvirtúen la presunción en favor del sujeto pasivo, recién puede emitirse el acto previo de liquidación de deuda e imputación de contravenciones la vista de cargo que es la base de la determinación final, si acaso el contribuyente no desvirtúa los cargos de la AT.

Ahora bien, si la AT determina la deuda tributaria sobre base presunta no puede asumir decisiones arbitrarias, pues la determinación sobre base presunta exige que la AT realice un mayor esfuerzo, pudiendo recurrir a información de terceros, información que debe ser analizada, seleccionada a fin de la que AT no emita actos faltos de contenido factico, materialmente y documentalmente probados, por lo que no basta revisara los ingresos en cuentas bancarias sino indagar el concepto y origen de los mismos, pues tratándose personas naturales, como en el caso, los ingresos en cuentas bancarias personales pueden tener diversas fuentes y no siempre emerger de hechos gravados.

En ese sentido, siendo que la afirmación de la AT es que los citados depósitos bancarios constituirían ingresos no declarados fue establecida en la vista de cargo, la carga de la prueba recaía en la AT, debiendo este aportar elementos probatorios aceptados legalmente, conforme correctamente lo señala la AGIT, por lo que no existe una incorrecta interpretación y aplicación de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, pues estas disposiciones deben ser interpretadas y aplicadas en concordancia con el art. 69 y 76 de la misma disposición legal.

Finalmente, respecto al reclamo de que la resolución jerárquica impugnada carece de motivación, al efecto como se ha señalado al resolver el reclamo 1 y 3, después de realizar el análisis de los argumentos de la AGIT y las disposiciones correspondientes, es claro que en la determinación de oficio, sobre base presunta, la AT efectivamente no utilizó los medios a los que se refiere el art. 45 del CTB, toda vez que no aplicó datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponderables en su real magnitud, tampoco utilizó elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos gravados relacionados a los depósitos bancarios y a la transacción de los dos vehículos. consecuentemente, los resultados expuestos en la vista de cargo y resolución determinativa no cuentan con la base verificable que sustente la razonabilidad de la determinación de la obligación sobre base presunta, lo que pone en evidencia la falta de fundamentación con base a las normas que establecen los parámetros para la determinación de la base presunta del acto impugnado, originado en una insuficiente investigación y total falta de análisis de la información obtenida de terceros, situación que efectivamente vicia el procedimiento aplicado para una determinación sobre base presunta.

En ese contexto debe considerarse que la decisión de cualquier resolución debe estar debidamente motivada, por ser éste un principio básico que informa el ejercicio de la función que le corresponde tanto a la ARIT como a la AGIT, y al mismo tiempo constituye un derecho de los justiciables de obtener de los órganos de impugnación administrativa una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente propuestas.

Precisando el contenido del derecho constitucional del debido proceso respecto a la debida motivación de las resoluciones, que obliga a cualquier órgano administrativo o judicial a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengán planteados, sin cometer desviaciones que supongan modificaciones o alteración del debate. El incumplimiento de esa obligación, es decir no contestar las pretensiones, o desviar la decisión del marco del debate generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y también del derecho a la motivación de las resoluciones.

El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales o administrativos sancionatorios expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevaron a tomar una determinada decisión. Esas razones, deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino también de los propios hechos acreditados en el trámite del proceso.

A mayor abundamiento, el derecho a la debida motivación es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se deriven del caso.

En el caso la resolución impugnada cumple todas estas exigencias de la debida motivación, pues ha resuelto que todos y cada uno de los puntos impugnados que expresa las razones objetivas que le llevaron a tomar la decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 85, planteada por Gerencia Distrital La Paz II del SIN, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0192/2014, emitida el 14 de febrero, por la AGIT, a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



463

**Gerencia Distrital La Paz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Pando.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 62 a 70 vta., presentada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en representación de la Gerencia Distrital de Impuesto de La Paz II, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0190/2014, pronunciada el 14 de febrero de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 110 a 117 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

A manera de antecedentes, el demandante señala que la administración tributaria procedió a determinar sus obligaciones tributarias no liquidadas conforme a ley, y como resultado del proceso de verificación mediante Orden de Verificación N° 00120FE00153, que fue notificada de manera personal, se detectó que las declaraciones presentadas por el contribuyente Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, correspondientes a los períodos fiscales julio/2008, agosto/2008 y septiembre/2008, no determinó ni declaró el impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT), procediendo a determinar sobre base cierta y presunta de acuerdo a lo señalado por el art. 43-I y II de la L. N° 2492. Como resultado de la Verificación se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/ N° 407/2012 de 20 de noviembre de 2012, que determinó un reparo de UFVs 11.660; equivalentes a Bs 20.896.

En forma posterior se otorgó al contribuyente el plazo de 30 días calendario, a objeto que presente sus descargos, habiéndolo hecho por memorial de 27 de diciembre de 2012, admitiéndose algunos y manteniendo otros reparos que no fueron desvirtuados por el contribuyente, razón por la cual finalmente se emitió la R.D. N° 712/2013 de 17 de junio de 2013, determinando la deuda tributaria en UFVs 8.170.- equivalente a Bs 15.038; monto que fue calculado sobre base presunta y cierta, que comprende omisión de pago, sanción y multa por incumplimiento de deberes formales, extremo que motivó a que el contribuyente interpusiera el recurso de alzada, que fue resuelto por la Resolución N° ARIT-LPZ/RA 1178/2013 de 25 de noviembre de 2013 que determinó anular la resolución determinativa impugnada y hasta la vista de cargo antes referida, motivando que la AT interponga el recurso jerárquico que fue resuelto por la Resolución AGIT-RJ N° 0190/2014 de 14 de febrero de 2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante, denuncia la vulneración del art. 96-I y 99 de la L. N° 2492, por cuanto la Resolución demandada de manera incorrecta señaló que no existió una debida fundamentación en lo concerniente a la formulación de cargos que corresponde a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, sin tomar en cuenta que la AT aplicó correctamente el art. 43-II de la L. N° 2492, al determinar la deuda sobre base presunta y para ello tomó en cuenta los ingresos reportados por el sistema financiero (Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y Fondo Financiero Privado-PRODEM, que la administración consideró que eran ingresos provenientes de la prestación de servicios.

Agrega que la resolución impugnada, vulnera el art. 81 y 98 de la L. N° 2492, porque de manera incorrecta señaló que la carga de la prueba le corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos y que tratándose de débito fiscal IVA, hasta la formulación de la vista de cargo, la carga de la prueba le correspondía al ente Fiscal, afirmación errónea y fuera de contexto, pues de conformidad al art. 76 de la L. N° 2492, que establece que quien pretende hacer valer sus derechos debe probar sus pretensiones y que en el caso analizado correspondía al contribuyente presentar toda la prueba en su favor; sin embargo, la prueba presentada no desvirtuó por completo los reparos establecidos, pues no existe evidencia que dichos depósitos correspondan a pagos efectuados por la empresa TUSOCO, de ello se advierte que no hubo errónea valoración de la prueba, ni vulneración del debido proceso.

Sobre la determinación sobre base presunta, se debe tener en cuenta que el contribuyente omitió presentar el extracto bancario y comprobante de ingresos y egresos, pese al pedido que le efectuó la AT, razón por la cual se determinó base presunta, utilizando para ese fin la información de ingresos del sistema financieros, presumiendo que esos ingresos en cuenta provienen de servicios prestados por el contribuyente, no existiendo vulneración ni indefensión del contribuyente.

Agrega también que la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) viola flagrantemente el art. 70-5 de la 2492, porque se evidenciaron compras declaradas sin respaldo, pues no basta que la factura sea original, sino que debe haber sido dosificada pro la administración tributaria consignando tanto el NIT como el número de autorización; sin embargo, señala que la AGIT "realizó una interpretación forzada con claros indicios de parcialización", cuando está claro que no se trata de ingresos por préstamos sino más bien de una omisión de pago por lo que corresponde la sanción impuesta.

El demandante también denuncia que la resolución de la AGIT carece de la motivación que toda resolución debe contener, pues así se evidencia cuando la AGIT cuestiona el fundamento utilizado por la AT al momento de analizar los cargo efectuados sobre base presunta, puesto que además solo se limita a validar los argumentos del recurso de alzada sin sustentar su posición en el marco de la ley, señalando simplemente que los ingresos presuntos no corresponderían a ingresos por servicios prestados por el contribuyente.

De igual manera señala que, la autoridad recurrente realiza una nueva relación de antecedentes, señalando que la R.D. N° 0723/2013 de 17 de junio, cumple con los requisitos formales que debe contener, pues se le dio posibilidad al contribuyente de presentar descargos, se garantizó su derecho a defensa, que no se ingresó en ninguna causal de nulidad, determinó de manera clara los fundamentos de hecho y derecho, además la resolución determinativa no es un acto independiente, pues es la culminación de todo un procedimiento correctamente llevado y por ello no puede ser considerada por el Tribunal Supremo como algo aislado.

Finalmente, denuncia que el la resolución impugnada en la presente demanda, de manera ilegal vicia de nulidad la vista de cargo y en consecuencia la resolución determinativa; al respecto señala que en nuestra normativa vigente civil como administrativa, están claramente determinadas las nulidades y anulabilidades y que los actos que emitió la AT en el presente caso, no ingresa dentro de ninguna de esas previsiones; además que el contribuyente no planteó ninguna nulidad y que los actos efectuados no carecen de requisitos formales y esenciales y en todo caso cumplieron su finalidad, y prueba de ello es que el contribuyente presentó sus descargos en el plazo que le fuera otorgado para ese fin, pues aplicando la teoría de la finalidad del acto, la nulidad no procede si el acto aunque irregular, logró el fin para el que estaba destinado, salvo que se hubiere provocado indefensión; en consecuencia, afirmar que no se vulneraron los derechos y garantías del contribuyente.

I.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos pide se declare probada en todas sus partes la de demanda contenciosa administrativa, en consecuencia revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/ N° 0190/2014 de 14 de febrero y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 712/2013 de 17 de junio, por lo tanto, firme y subsistente el adeudo tributario.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT, responde a la demanda con los siguientes fundamentos:

La Resolución Jerárquica viola el parág. I del art. 96 y art. 99 de la L. N° 2492, pues en lo que se refiere a la determinación sobre base presuntas no obtuvo los resultados en el ejercicio de las amplias facultades que le otorga la L. N° 2492, pues se limitó a considerar como suficiente la información proporcionada por los extractos bancarios, razón por la cual se concluyó que la vista de cargo carece de fundamentación y siendo que dicho acto es la base para la emisión de la resolución determinativa, se tiene que este último acto fue emitido sin observar los requisitos establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492.

Agrega que, la resolución jerárquica vulnera y realiza una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492, pues dentro del plazo el contribuyente adjuntó prueba de descargo a fs. 50 en relación a los ingresos no declarados por depósitos y giros bancarios que fueron tenidos en cuenta por la AT, modificando la base imponible del IVA e IT preliminarmente establecida en la vista de cargo, tal como refleja la resolución determinativa. Asimismo, se tiene que el contribuyente estando en curso el proceso de fiscalización, presentó nota aclaratoria argumentado que los movimientos bancarios se debían a necesidades básicas y familiares; sin embargo, la administración tributaria, ante la falta de mayor respaldo documental, consideró que esos depósitos eran por ingresos del contribuyente no declarados, determinación efectuada sobre base presunta, sin considerar que el contribuyente, tratándose de una persona natural, los depósitos bancarios solo constituían un indicio sobre la existencia de hechos generadores, pues los mismos podían tener un origen distinto a una actividad gravada con el IVA e IT, de ahí que, en base a las amplias facultades de la AT pudo obtener mayores elementos de prueba, y no considerar como suficiente la falta de respaldo a los argumentos vertidos por el contribuyente, pues de conformidad al art. 76 de la L. N° 2492, en esta etapa la carga de la prueba le corresponde al Fiscalizador, por lo que no se ajusta al método de base presunta, pues mediante este método debe aplicarse la deducción de manera indirecta para la determinación de la existencia y cuantía de la base imponible, siendo así se afectó el deber de fundamentación para sustentar el método sobre base presunta.

De conformidad al art. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y 198-e) y 211 de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad las razones de su impugnación indicando con precisión qué pide, esta tarea permite que la AGIT pueda resolver sobre la base de los agravios expresados; sin embargo, al no haberse planteado estos agravios no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados, en estricta observancia del principio de congruencia, pues al no haber sido objeto de reclamo, fueron consentidos de la manera libre y voluntaria por el ahora demandante.

Finalmente, con previa invocación de antecedentes jurisprudenciales, manifiesta que la resolución del recurso jerárquico, fue emitida en observancia de la normativa aplicable al caso.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En primer lugar tenemos las R.D. N° 712/2013 de 17 de junio, que luego de la relación de todos los antecedentes, en su parte resolutive punto noveno, intima al contribuyente Gutiérrez Murillo Sharbel Luis, para que en el término de 20 días de su legal notificación, deposite la suma de UFVs 8.170; equivalente a Bs 15.038; bajo conminatoria de iniciar la Ejecución Tributaria en caso de incumplimiento, por haber incurrido en omisión de pago e incumplimiento de deberes formales (fs. 1 a 22).

Resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA N° 1178/2013 de 25 de noviembre, que resuelve anular la R.D. N° 712/2013 de 17 de junio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN contra Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, hasta la vista de cargo inclusive, a objeto que la AT fundamente debidamente la deuda tributaria de conformidad al ejercicio de sus facultades de fiscalización, verificación e investigación (fs. 28 a 42 vta.).

Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0190/2014 de 14 de febrero, mediante la cual la AGIT, resuelve Confirmar la Resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA N° 1178/2013 de 25 de noviembre; en consecuencia, anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la emisión de una nueva vista de cargo debidamente fundamentada (fs. 45 a 60 vta.).

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que la presente controversia, radica en determinar si la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0190/2014 de 14 de febrero, vulneró el deber de fundamentación en relación a los arts. 70-5, 81, 96-I, 98 y 99 de la L. N° 2492, sobre la determinación de reparos sobre base presunta efectuada por la AT, para ello y tomando en cuenta los fundamentos expresados en la demanda contenciosa administrativa, tenemos que el único aspecto reclamado, es el concerniente a la presunta falta de fundamentación y errónea aplicación normativa efectuada en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0190/2014 de 14 de febrero, en relación a la determinación de reparos efectuados por la AT en base a depósitos bancarios del sujeto pasivo, que considera son el resultado de la actividad y prestación de servicios del contribuyente, que no fueron declarados, ingresando en omisión de pago por concepto de IVA e IT, siendo ése el marco al que se suscribirá la presente resolución.

En el marco del agravio precedentemente descrito, conviene recordar que el deber de fundamentación hace a la aplicación y observancia del derecho al debido proceso, aspecto sobre el cual existe basta e inalterable jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional

Plurinacional, así por ejemplo la S.C.P. N° 0040/2017-S3, haciendo referencia a otros precedentes, en parte relevante señaló: "...el derecho al debido proceso, entre su ámbito de presupuestos exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión" (sic).

Conforme a ello, también es posible manifestar que el debido proceso en su elemento del deber de fundamentación, en la forma precedentemente descrita, también alcanza al procedimiento administrativo, siendo de obligatoria observancia, y en el caso analizado, tanto la AT como el contribuyente gozan de ese derecho en igualdad de condiciones, conforme a ello, corresponderá en párrafos siguientes determinar, si este derecho fue violentado por la AGIT en perjuicio de la AT.

Ahora bien, ingresando a la revisión de antecedentes, en primera instancia corresponde remitirnos a los fundamentos centrales contenidos en la R.D. N° 712/2013 de 17 de junio, y en esa tarea encontramos que la misma, en cuanto a la determinación de reparo sobre base presunta señaló que, si bien el contribuyente señaló que los depósitos en moneda extranjera corresponden a préstamos recibidos de sus amistades y al hecho de haber prestado su cuenta bancaria para facilitar algunas actividades de estudiantes extranjeros, lo mismo en cuanto a los giros recibidos mediante PRODEM; es decir, prestó su cuenta para realizar gastos de funcionamiento del albergue comunitario denominado "Mapajo Ecoturismo Indígena"; al respecto, la AT desvirtuó dichos argumentos, señalando que lo manifestado por el contribuyente no tendría respaldo real ni documental: porque no existiría coincidencia de las fechas de los depósitos con las facturas emitidas; que el préstamo recibido no está respaldado en documentos; Los giros recibidos tampoco tienen documentos de respaldo, en cuyo mérito declaró que los depósitos en cuenta del contribuyente, se consideran ingresos no declarados en base presunta de conformidad a los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492, motivando por ello la sanción referida en los antecedentes administrativos en lo concerniente a este elemento.

En la tarea de continuar con la revisión exhaustiva de los antecedentes, no es posible dejar de extrañar la ausencia del recurso de alzada que hubiera interpuesto el contribuyente, no obstante la importancia del mismo, ello a objeto de verificar los agravios que se hubieran interpuesto y los fundamentos que los sustentan, pues de ahí debiera emerger el control, análisis y resolución a realizar por este tribunal; no obstante esa falencia en que incurrieron la administración tributaria como el propio Contribuyente, corresponde remitirnos a la resolución del recurso de alzada, únicamente en lo concerniente al cuestionamiento sobre el fundamento y la aplicación normativa sobre la denominada base presunta, así encontramos que, en la resolución de alzada, se estableció que el procedimiento para determinación sobre base presunta, emerge de la información proporcionada por el sistema financiero, específicamente por el banco Mercantil Santa Cruz S.A. y PRODEM, respecto a los movimientos bancarios realizados por el contribuyente durante los períodos fiscalizados, aspecto sobre el cual señaló que, la AT determinó ingresos no declarados sobre base presunta, tomando como parámetros los depósitos efectuados en cuentas bancarias del contribuyente, sin considerar las características del contribuyente, pues se trata de una persona natural, y por esa condición, no está obligado a llevar registros contables, de ahí que estableció que la administración tributaria no hizo uso de sus amplias facultades de fiscalización, control, investigación y verificación que les son facultadas por el art. 100 de la L. N° 2492; asimismo, siendo persona natural, se entiende que tiene sus cuentas bancarias a su nombre en las cuales realiza sus operaciones de índole particular; es decir, no solo provenientes de su actividad o giro profesional, de ahí que la resolución del recurso de alzada, calificó como subjetivo el hecho de pretender asimilar que todas sus operaciones bancarias correspondan al ejercicio de sus actividades e ingresos por los servicios que brinda, y producto de ese análisis determinó que la AT realizó una sesgada interpretación de los depósitos bancarios, y sin que se haya demostrado objetivamente los hechos generadores de tributos, como tampoco constituye fundamento suficiente la diferencia en cuanto a las fechas de los depósitos y las facturas acompañadas como descargo. Con esos fundamentos la resolución del recurso de alzadas anuló la resolución determinativa e incluso la vista de cargo.

En lo que respecta la resolución del recurso jerárquico, tenemos que a momento de resolver las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, señaló que, si bien como una actividad inicial en la etapa de investigación requirió información al contribuyente y al no obtenerla, acudió al sistema bancario, a objeto de obtener información sobre el movimiento bancario del contribuyente, ello con la facultad establecida en el art. 100 de la L. N° 2492; empero, se limitó a dicha acción, sin investigar el origen de esos giros y depósitos bancarios, más aun si se considera que las facultades de la administración tributaria resultan amplias al fin indicado, pues así debió haber actuado ante la existencia de indicios sobre ingresos presuntamente no declarados, de ahí que determinó que no existe contradicción en la resolución del recurso de alzada, pues si bien inicialmente ejerció sus facultades de investigación, las mismas no fueron suficientes.

Continúa la resolución del recurso jerárquico, señalando que si bien es posible realizar determinación sobre base presunta, empero, esa actividad no está librada al criterio de la AT, pues en esa labor, deberá asegurarse de sustentar su decisión en elementos indirectos que le permitan deducir razonablemente la existencia de una cuantía de los hechos generadores y su base imponible; en el caso analizado, ante la inicial falta de presentación de documentación por parte del contribuyente, en su condición de persona natural, que no está obligada a llevar registros contables, la AT, ejerciendo las facultades que le prevé el art. 100 de la L. N° 2492, acudió al sistema financiero, instancia de la que obtuvo cierta información sobre giros y depósitos correspondientes al contribuyente, extremo que constituía de manera indirecta indicios sobre la existencia de hechos generadores; sin embargo, la administración tributaria no consideró que se trataba de una persona natural y por ello que los ingresos bancarios pudieron haber tenido un origen distinto a la prestación de sus servicios, de ahí que, por la particularidad del caso, este tribunal considera que resultaba imprescindible la obtención de otros elementos de prueba que de manera cierta o indirecta le permitan tomar convicción que los depósitos y giros bancarios observados constituían ingresos no declarados; además, el propio contribuyente y de forma anterior a la emisión de la vista de cargo, advirtió a la AT que dichos giros y depósitos correspondían a actividades no gravadas con el IVA e IT, extremo que debió ser considerado previamente por la AT; sin embargo consideró que la falta de información por parte del

contribuyente más las existencia de ciertos giros y depósitos, eran suficientes para establecer el tributo omitido sobre base presunta, inobservando que de conformidad al art. 76 de la 2492, en esa instancia, la carga de la prueba le corresponde al ente fiscalizador.

Finalmente la resolución del recurso jerárquico, señaló que tratándose de determinación sobre base presunta, la exigencia de mayores elementos de prueba por parte de la resolución del recurso de alzada, no se ajustaba a dicho método; empero, la AT no consideró la naturaleza de los depósitos bancarios ni investigó su origen, afectando con ello la fundamentación en cuanto a la determinación sobre el método de base presunta y en consecuencia los elementos que debe contener la vista de cargo, incumpliendo el art. 96 de la L. N° 2492.

Conforme a los antecedentes descritos, este tribunal considera que la resolución del recurso jerárquico ahora impugnada, cumple con los parámetros de una debida fundamentación, puesto que explica las razones de su decisión, así por ejemplo, resulta fundamental para la resolución del presente recurso, tener presente (como lo tuvo la AGIT), la naturaleza del contribuyente, que para el caso analizado, resulta ser una persona natural, y conforme a ello, no estaba obligado a llevar registros contables, que hubieran permitido obtener mayores elementos a objeto de resolver la problemática en cuestión, de ahí que resulta contrario a la sana crítica, considerar como suficientes, que ciertos giros y depósitos en aplicación de la base presunta, por sí solos acrediten la existencia de un hecho generador y su base imponible, como pretendió la AT en el caso analizado, pues la lógica y la sana crítica que deben estar presente en toda resolución, nos enseñan que, una persona natural está ineludiblemente ligada al sistema bancario para el desempeño de sus actividades no solo comerciales, sino principalmente personales y familiares, y ello emerge como consecuencia de un mundo tecnológico en el que habitamos, de ahí que no es posible acreditar la existencia de hecho generador y base imponible bajo el método de base presunta, exclusivamente sobre giros o depósitos bancarios, principalmente tratándose de una persona natural como se tiene dicho.

Es evidente que el legislador introdujo la posibilidad de determinar la base imponible usando el método de la base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, así lo establece el art. 44 de la L. N° 2492; a su vez, el art. 45 de la referida ley, enumera las situaciones o condiciones que deben presentarse o considerarse a objeto de la determinación sobre base presunta, por ejemplo en su núm. 1) señala: "Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud", y en el caso analizado, este tribunal considera que esta previsión no ha sido observada, como tampoco la contenida en los núm. 2) y 3) del referido artículo, pues la administración tributaria, se limitó a considerar y valorar únicamente los giros y depósitos efectuados en cuentas bancarias del contribuyente, y en base a ese hecho, consideró la existencia del hecho generador y por ende determinó la base imponible, dejando de lado que el legislador al introducir el art. 45-I-II-III de la L. N° 2492, impone una obligación a la AT, cual es la de recabar la mayor información posible que permita un análisis integral y lógico de la situación particular para resolver de mejor manera, pues el hecho que se realice sobre base presunta, no implica que la determinación no tenga que estar sustentada en la mayor cantidad y calidad de datos, antecedentes, elementos, etc., en el caso particular, debió plantearse la interrogante que si tratándose de una persona natural, sería posible asumir que todo ingreso de dinero a sus cuentas particulares, deban o sean necesariamente provenientes de servicios prestados o de la actividad económica desarrollada por el contribuyente, y la sana crítica nos enseña que no es así, de ahí porque surge la importancia del fundamento emitido de la AIT, en sentido que la AT, no ejerció las amplias facultades que le confiere el art. 100 de la L. N° 2492, a objeto de indagar más a profundidad la situación planteada, en busca de mayores elementos o hechos que le hayan permitido llegar a la conclusión que arribó, y al no haberlo hecho, no queda duda que violentó el derecho a la debida fundamentación de las resoluciones, en beneficio esta vez, del contribuyente, y por ende, también se afectó su derecho a la defensa, de ahí que este tribunal considera que la resolución de la AGIT, es conforme a derecho y no vulnera los arts. 70-5, 81, 96-I, 98 y 99 de la L. N° 2492; en cuyo mérito, la confirmación de la nulidad dispuesta por la Resolución del recurso de alzada, resulta apegada a las normas que rigen la materia y a la jurisprudencia constitucional que señala que el derecho a obtener una debida fundamentación es una parte esencial del derecho al debido proceso de las partes.

V. Conclusiones.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo impugnado en el presente proceso contencioso administrativo emitido por la AGIT, se encuentra debidamente fundamentada en cuanto a los hechos y el derecho, habiéndose interpretado y aplicado correctamente las disposiciones legales que hacen al método de determinación sobre base presunta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 62 a 70 vta., interpuesta por el representante legal de la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0190/2014 de 14 de febrero, emitida por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



464

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 66 a 72 vta., de obrados, impugnando la R.J. N° 0520/2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 114 a 120, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante menciona que en ejercicio de las atribuciones y facultades específicas conferidas por los artículos 100 y 104 del Cód. Trib., procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., referente al impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente a los periodos enero y marzo de 2009, posteriormente se giró la vista de cargo, en cuyo antecedente se emitió la resolución determinativa, donde se resuelve determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., la misma ascendía a 721.603 UFVs equivalente a Bs1.309.220; a la fecha de emisión de la resolución determinativa, documento administrativo que fue debidamente notificado al contribuyente, determinación que fue anulada en la instancia de alzada y confirmada en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La Administración Tributaria (AT) señaló que la AGIT pretende un procedimiento completamente reglado y normado por los requisitos establecidos tanto por la vista de cargo así como la resolución determinativa, actos administrativos normados por los arts. 96 y 99 del Cód. Trib. normativa aplicada estrictamente por la administración tributaria a momento de emitir los mencionados actos administrativos, aduciendo que la administración tributaria a momento de emitir los mencionados actos administrativos los mismos no cumplen con los requisitos formales para alcanzar su fin, debido que la misma no explica ni respalda cómo la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del sujeto pasivo, no permitiendo así evidenciar el perfeccionamiento del hecho imponible, argumento que de acuerdo a los hechos acontecidos se estaría desconociendo las formalidades procedimentales que por ley se encuentran establecidos y por lo cual es de cumplimiento obligatorio, causándonos de esa manera agravios. Por tanto corresponde establecer que la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0520/2014, al pretender anular actos administrativos que han sido emitidos conforme normativa tributaria vigente como la vista de cargo y resolución determinativa, ha sido dictada con total desapego y prescindiendo completamente la aplicación de las normas señaladas y descritas en la R.D. N° 17-00016-13, en desmedro de los intereses de la AT; pues en ese sentido que la mencionada resolución d recurso jerárquico que ahora se impugna no ha tomado en cuenta lo relativo a lo establecido en el art. 76, 96 y 99 del Cód. Trib. , sin embargo, lo anteriormente señalado de manera puntual debemos desvirtuar las alegaciones realizadas por la AGIT cuyo objetivo del mismo es pretender actos administrativos completamente legales y que procederemos a desarrollar de acuerdo a lo siguiente: el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. presento documentación, para un mejor entendimiento se va a argumentar la observación realizada por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) en el sentido de que pretende anular con un sesgado argumento actos administrativos como la vista de cargo y la resolución determinativa que cumplen desde todo punto de vista los requisitos formales establecidos en la norma tributaria.

Con carácter previo y conforme a lo anteriormente señalado, se estableció que la AT en búsqueda de la verdad material, analizando respecto sobre los ingresos no declarados, recurrió a los Estados Financieros presentados por el mismo contribuyente, sobre este último punto es menester aclarar que la teoría contable define a la contabilidad de los Estados Financieros como "El registro ordenado, sistemático y cronológico de todas las transacciones de índole económico, el cual al agruparse en cuentas específicas generan los estados financieros". Estos estados financieros, tal como lo establece el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo debe reflejar ante todo lo verdad material establecida por la normativa anteriormente descrita; por tanto la AT optó por considerar los saldos expuestos en los estados financieros presentados por el mismo contribuyente para la determinación de reparos a favor de la administración tributaria, estos saldos se encuentran completamente verificables en los estados financieros; razón por la que, la argumentación de la AGIT carece de contenido jurídico tributario sustentable.

De lo anotado se puede establecer que tanto el contribuyente así como la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional no puede bajo ningún concepto desconocer saldos, cifras y cuentas expuestas y extraídas de sus mismos estados financieros y mucho menos proponer formas de determinación que nos lleven a determinar saldos que se encuentran ya plasmados en sus estados financieros y por ende tampoco puede desconocer una deuda tributaria determinada en base a cifras extraídas de sus mismos estados financieros y presentados ante el ente recaudador.

Además de la misma manera es necesario recordar que los artículos 13 y 24 del Cód. Trib., se ha establecido de manera clara los conceptos de sujeto pasivo, hecho generador o imponible y contribuyente; en efecto el art. 13 de la citada Ley señala que el sujeto pasivo es responsable de la obligación tributaria respecto de su actividad económica y esta obligación tiene carácter personal y es intransmisible, encontrándose dentro de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, al correcta determinación, declaración y pago de la deuda tributaria, para lo cual facilitar la tarea de control y verificación por parte de la administración tributaria.

En este sentido, cabe establecer de manera puntual que el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., no presentó ninguna prueba que desvirtuó la diferencia en los ingresos, por lo que, en virtud del art. 76 del Cód. Trib. quien pretenda hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en el caso que nos ocupa teniendo en cuenta que la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. es quien pretendió hacer valer su derecho, es quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la diferencia en los ingresos de sus cuentas bancarias, no se deben a cobro de mensualidades y/o matrículas u otros ingresos; situación que no fue desvirtuada ni demostrada en el transcurso de la fiscalización y menos en esta instancia recursiva.

De la misma forma se debe dejar claramente establecido la Consulta de Padrón del Sistema de Información de Recaudación para la Administración Tributaria (SIRAT), se pudo evidenciar que el contribuyente declara como característica tributaria realiza edición, importación de libros, diarios o publicaciones a su actividad principal que corresponde a establecimientos educativos incorporados a planes de enseñanza oficial, es decir la prestación de servicios de enseñanza. Asimismo verificadas las notas a los estados financieros se evidencia que el mismo contribuyente declara igualmente la prestación de servicios educativos, por lo expuesto en líneas precedentes se admite y presume que los ingresos contabilizados en sus estados financieros y expuestos en sus cuentas bancarias son producto de prestaciones y servicios realizados por el recurrente, al no ser así el mismo en virtud a la normativa señalada anteriormente debió desvirtuar las observaciones realizadas por la AT, consecuentemente por una situación lógica si dichos ingresos se encuentran contabilizados en sus estados financieros evidentemente van a tener sus efectos tributarios tanto en el IUE como en los demás impuestos a los que se encuentra gravado el contribuyente por su actividad, cabe puntualizar que a mayor abundamiento en cumplimiento de los arts. 66 y 100 del Cód. Trib. y a fin de conocer la actividad principal y el tipo de ingresos con el que cuenta el recurrente se realizó la inspección ocular mediante formulario F-7507, realizado en 05 de octubre de 2012, actuación administrativa llevada a cabo junto con la representante legal, misma que mediante la cual estableció de manera categórica la actividad principal y secundaria y la nómina de las cuentas bancarias, esta facultad de verificación y fiscalización ha sido debidamente ejercida por la administración tributaria, su autoridad podrá verificar dicho extremo contrastando todos los actuados administrativos plasmado en los antecedentes, pues bien reiteramos al haber observado los extractos bancarios conforme al art. 76 del Cód. Trib. el recurrente debió presentar la documentación de descargo que haga su derecho no obstante el mismo con total desaprensión no presenta documentación alguna que desvirtuó las observaciones realizadas.

2.- Añadió que con referencia a la anulabilidad de la vista de cargo y la resolución determinativa, no corresponde toda vez que no se ha dejado en indefensión al administrado, ni se ha violado el derecho a la legítima defensa, habiéndose establecido que el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. no presentó ninguna prueba que desvirtuó la diferencia en los ingresos, por lo que, en virtud del art. 76 del Cód. Trib., en el caso que nos ocupa teniendo en cuenta que la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. es quien pretendió hacer valer su derecho, es quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la diferencia en los ingresos de sus cuentas bancarias, no se deben a cobro de mensualidades y/o matrículas u otros ingresos; situación que no fue desvirtuada ni demostrada en el transcurso de la fiscalización y menos en esta instancia recursiva. Se ha demostrado que, la administración tributaria en cumplimiento al art. 100-1 del Cód. Trib., ha solicitado al contribuyente que presente las pruebas necesarias para desvirtuar la observación realizada por la AT; pues la fiscalización cumplió con el procedimiento de realizar pruebas de comparación de lo declarado por el contribuyente y los ingresos percibidos según extracto bancario detectando una diferencia que el contribuyente no demostró la procedencia, ni presentó respaldo alguno de la diferencia encontrada más al contrario en el desarrollo de las actuaciones la recurrente no se ha apersonado a pretender desvirtuar este aspecto más al contrario demostró un total desinterés.

Se ha establecido que es el contribuyente a quien corresponde desvirtuar con pruebas las observaciones de la administración tributaria conforme el art. 98 del Cód. Trib., al respecto corresponde señalar que el ahora recurrente no ha presentado ningún documento y/o prueba que desvirtuó las observaciones referentes a los ingresos no declarados, el contribuyente debe demostrar de donde provienen las diferencias de los ingresos por depósitos bancarios que tiene la cuenta registrada a nombre de Corporación Educativa Santa Cruz.

Se tiene demostrado que no es posible que la forzada anulación por parte de la ARIT dictada mediante la Resolución N° 0520/2014, no puede invalidar todo un procedimiento determinativo tributario llevado con toda la reglamentación jurídica en regla, pues resulta ilógico pensar tratar de invalidar la resolución determinativa y la vista de cargo por haber surgido en la tramitación de la misma algo accesorio como es la supuesta nulidad que no se explica ni se respalda la diferencia entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados y que dicho sea de paso las mismas han sido completamente sustentadas en la presente demanda; y mucho menos estas puedan lesionar algún derecho del recurrente, principalmente si simplemente la enuncia y de manera general y superficial establece que se vulnera derechos del contribuyente, sin hacer especificación alguna de esa subjetiva e ilegal apreciación por parte de la AIT al dictar la incongruente resolución de recurso jerárquico que ahora se impugna, por último se tiene probado en la presente demanda contenciosa tributaria que dentro el trámite administrativo se han cumplido con todas las etapas formales e imprescindibles realizadas a momento de emitir el acto administrativo por tanto en todo su accionar la AT ha dado estricto cumplimiento al debido proceso, garantizando en todo momento el cumplimiento de la normativa tributaria y velando las garantías constitucionales del contribuyente.

1.3. Petitorio.

Pide se dicte sentencia revocando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0520/2014 de 31 de marzo y en definitiva declaren firme y subsistente la R.D. N° 17-00016-13 de 27 de febrero.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, quien por memorial de fs. 114 a 120 de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La autoridad demandada señaló que se debe indicar primero que la legislación nacional establece en el art. 42 de la L. N° 2492 que la base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar; en este sentido, el art. 43 de la citada Ley, establece cuáles son los métodos que se deben aplicar para efectuar la determinación de la base imponible, siendo estos: determinación sobre base cierta, la cual se efectúa tomando en cuenta los documentos e información que permiten conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y sobre base presunta la cual se efectúa en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44 de la misma Ley, que dispone que la AT determinará sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido no posea los datos necesarios para la determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, y en especial cuando establezca omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos, que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Del contexto jurídico señalado se desprende que la determinación sobre base cierta se funda en la información, datos y prueba que la administración tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de modo que le permita evidenciar y por sobre todo demostrar fácticamente los resultados de la determinación; si bien, esta información puede ser obtenida del contribuyente, también puede obtenerse de terceras personas o agentes de información, e inclusive de la propia labor investigativa de la AT, información que obtiene en virtud de las facultades que le confiere el CTB, con el fin de obtener pruebas de hechos imponderables ocurridos, pero lo que debe cuidarse es que dichos datos, pruebas o información permitan demostrar la realización de los hechos generadores y permitan establecer su cuantía, es decir que cada conclusión tenga su respaldo objetivo, evidente y comprobable, aspecto que se pasa a analizar a continuación; aspecto que en el presente caso no fue respaldado ni menos justificado de manera indubitable por la AT, incumpliendo con las mismas formalidades que pregona que estaría cumpliendo, así se debe poner en evidencia lo dispuesto en el parág. II del art. 115 y 119 en sus párg. I y II ambos de la C.P.E., así como el art. 68-6 de la L. N° 2492, el cual establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el derecho al debido proceso a conocer los cargos que se le formulen, por lo que los argumentos del demandante no son evidentes siendo que la AGIT no está desconociendo los procedimientos establecidos.

2.- Mencionó también que en el proceso de fiscalización el sujeto pasivo entregó documentación y la administración tributaria evidenció la existencia de facturas que no cumplen con los requisitos establecidos y que procedió a verificar el débito fiscal IVA comparando las declaraciones juradas, libro de ventas, notas fiscales con la documentación extraída del SIRAT-2 y el extracto del banco por los ingresos según depósitos, observando Bs2.600.514,50; como ingresos no declarados, al respecto y desvirtuando los argumentos del demandante cabe señalar que si bien la información obtenida de los extractos bancarios condujo a la AT a sostener que las diferencias con las ventas declaradas, corresponden a ingresos por ventas sin embargo esta información no permite conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del débito fiscal del IVA, sobre base cierta, por lo que no puede afirmarse que la determinación fue sobre base cierta, menos que corresponda a ingresos gravados, en todo caso, la AT mediante procedimientos alternativos debió demostrar que la diferencia obtenida (ingresos en cuentas bancarias), corresponde a ingresos no declarados, vale decir que debe estar relacionada con el hecho generador del tributo.

Sobre el principio de verdad, es necesario aclarar que en el presente caso, la administración tributaria no aplicó el mismo, siendo que el demandante solo se limitó verificar las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, y no investigó o buscó la verdad material de los hechos, más aún cuando el mismo código tributario establece las facultades de la AT a fin de respaldar la determinación. Es por ello que sólo cuando se evidencie que la diferencia establecida entre las ventas declaradas con los depósitos en sus cuentas bancarias, se encuentre sustentada de acuerdo al análisis de los actos desarrollados en los procesos de fiscalización, la AT habrá cumplido con lo dispuesto en los arts. 42,43 y 44 de la L. N° 2492 y se habrá aplicado la verdad material.

3.- Añadió que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la ley, deben ocurrir los presupuestos previstos en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, es decir, que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados; que la verificación de los antecedentes, pruebas y argumentos de las partes, se evidenció que la resolución emitida por la AT no cumple con los requisitos formales para alcanzar su fin, puesto que la misma no explica ni respalda como la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del sujeto pasivo, se constituyen en ingresos no declarados sujetos al IVA, ya que la AT no demuestra la configuración del hecho imponible requisito sine qua non para la configuración del tributo. Es por ello que la falta de identificación del nacimiento del débito fiscal previsto en el art. 4 de la L. N° 843, impidió al sujeto pasivo asumir defensa, y le ocasiona vulneración de sus derechos, debiendo resaltar que la administración tributaria, conforme al código tributario tiene amplias facultades para verificar el cumplimiento tributario, mismo que no fue aplicado; consiguientemente al haberse evidenciado la configuración de los vicios denunciados, con relación a las observaciones sobre el débito fiscal, correspondió a esta instancia jerárquica confirmar la resolución de alzada a objeto de que la administración tributaria establezca de forma cabal y documentada, la existencia o no de ingresos omitidos.

4.- Finalmente refirió que los argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expuestos por la AGIT, debiéndose tomar en cuenta que la presente demanda es independiente en sus argumentaciones y es la base fundamental sobre la cual el Tribunal debe fallar, de igual manera se debe tener presente que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma

indubitable, una errada interpretación de la AGIT, es más es el mismo demandante que se limita a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada; sin perjuicio de lo señalado también sus prohibidades deben considerar que el demandante no puede ingresar a su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia y el principio de igualdad de las partes, aspecto que es confirmado por la Sala Plena del mismo Tribunal Supremo de Justicia a través de la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 520/2014 de 31 de marzo.

III Antecedentes administrativos y procesales.

Que la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, en cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00058 ha procedido a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A. con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al IVA correspondiente a los meses de enero y marzo de 2009, que practicada la liquidación previa de adeudos se ha establecido el monto de UFVs 712.523; equivalentes a Bs 1.277.033; por concepto de tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y la multa por omisión de pago, liquidación que no ha sido aceptada por el contribuyente y/o responsable o habiéndolo sido no se ha procedido a su cancelación, por lo que se procedió en consecuencia a emitir la vista de cargo, que los fundamentos de descargo no desvirtúan el incumplimiento de deberes formales por parte del sujeto pasivo, por lo que se emite la R.D. N° 17-00016-13 de 27 de febrero, donde se resuelve determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., la misma que asciende a 721.603; UFVs equivalente a Bs 1.309.220; a la fecha de emisión de la presente resolución, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la multa por omisión de pago, califica la conducta del contribuyente como omisión de pago y sanciona al sujeto pasivo con la multa correspondiente, debidamente notificado con dicho acto administrativo, el sujeto pasivo interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0006/2014, emitida por la ARIT de Santa Cruz que resolvió anular totalmente la R.D. N° 17-00016-13 de 27 de febrero, en conocimiento de dicha determinación la AT interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 31 de marzo de 2014 la autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0520/2014 que confirmó la resolución de alzada, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

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

1.- Si la resolución del recurso jerárquico al haber determinado la nulidad de la resolución determinativa porque no explica ni respalda cómo la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del sujeto pasivo, no permite evidenciar el perfeccionamiento del hecho imponible, aspecto que causa agravios a la entidad demandante.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la resolución del recurso jerárquico al haber determinado que la resolución determinativa, no explica ni respalda como la diferencia establecida entre las ventas declaradas y los depósitos efectuados en cuentas bancarias del sujeto pasivo, no permite evidenciar el perfeccionamiento del hecho imponible, aspecto este que causa agravios a la entidad demandante.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

1.- A objeto de resolver la controversia, se debe considerar la siguiente normativa:

El art. 42 del CTB, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 del CTB, que señala: "La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación...".

El art. 44 del CTB, establece los casos en que la administración tributaria podrá determinar base imponible usando el método sobre base presunta, al disponer: "La AT podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos

requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, ..." , señalando también, dicho artículo las circunstancias en que se podrá usar dicho método, entre ellas las de los inc. a) y c) del núm. 5 referidas a la inc. a) "omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo" y el inc. c) "omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo". Siendo por lo tanto aplicable la determinación sobre base presunta, previa adecuación de los hechos a las circunstancias señaladas.

A su vez, el art. 45 del CTB, dispone que cuando proceda la determinación sobre base presunta, la AT, podrá practicarla utilizando diferentes medios, entre ellos los señalados por el núm. 1 del parág. I que establece como medios para realizar la determinación sobre base presunta: "1. aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos impositivos en su real magnitud" y "2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios".

Así mismo corresponde señalar que la AT deberá en última ratio, acudir al método de la determinación sobre base presunta, así se establece de lo dispuesto por el art. 44 del CTB, que dispone la obligatoriedad que tiene la administración de agotar todos los medios posibles a fin de efectuar una determinación inicialmente sobre base cierta; y excepcionalmente, solo cuando no sea posible dicha determinación, al haberse requerido al contribuyente los datos necesarios, y éste no los posea, se podrá efectuar la determinación sobre base presunta, siempre y cuando concorra alguna de las circunstancias señaladas al efecto, esto en observancia del principio de "reserva de ley", ya que no es procedente que la AT cree procedimientos de presunción tributarios a su libre criterio, ni actúe en base a presunciones simples.

Por lo que el procedimiento de determinación sobre base presunta constituye un acto reglado, y únicamente resulta aplicable cuando la presunción y su procedimiento se encuentran previstos expresamente en la normativa tributaria señalada.

2. De la compulsión de los antecedentes remitidos a éste Tribunal, se evidencia que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN emitió el Orden de Fiscalización Parcial N° 0011OFE00058 con el objetivo de verificar y controlar actos y elementos de hecho impositivos, relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., relativas al impuesto IVA correspondiente a los periodos fiscales de Enero a Marzo de 2009, habiendo solicitado la AT que el contribuyente le haga llegar documentación consistente en: declaraciones juradas IVA e IT, libros de compras y ventas IVA, notas fiscales de respaldo al crédito y débito fiscal IVA, extractos bancarios, planilla de sueldos, planilla tributaria y cotizaciones sociales, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros y dictamen de auditoría gestión 2009, libros de contabilidad (diario, mayor), a la que además adjuntó una nota referente a una solicitud complementaria.

3.- El contribuyente presentó parcialmente ante la AT la documentación solicitada, de acuerdo al cuadro adjunto en el informe que cursa de fs. 1255 a 1265 (anexo 11).

4.- En el análisis de la documentación presentada, la AT en el informe SIN/GGSCZ/DF/FE/INF/ N° 2951/2012 (fs. 1255 a 1265 anexo 11) señala que se verificó el débito fiscal IVA comparando las declaraciones juradas, libro de ventas, notas fiscales con la información extraída del SIRAT-2 y el extracto del Banco Ganadero por los ingresos según depósitos, habiendo observado la suma de Bs 2.600.514; 50 como ingreso no declarado, siendo necesario dejar claramente establecido que el sujeto activo llegó a establecer resultados previos comparando la documentación presentada por el contribuyente, libros de ventas IVA, notas fiscales, DD.JJ. Form. N° 200 con información extraída del SIRAT-2 LCV, DD.JJ. Form- Nos. 200, 400 y con el extracto del Banco Ganadero por los ingresos de depósitos cuya suma asciende a Bs 2.600.514; presentados por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz S.A., mismos que no coinciden con los ingresos declarados en el formulario N° 200, evidenciándose ingresos no facturados por el contribuyente por el cual se observó reparos a favor del Fisco.

4.- En tales antecedentes la AT emitió la Vista de Cargo N° 7912-0011OFE N° 00058-00714/2012, por la que se procedió a calcular sobre base cierta, habiéndose establecido la liquidación previa de 712.523 UFV (fs. 1266-1277 anexo 11).

5.- El sujeto pasivo mediante nota presentada el 31 de diciembre de 2012 (fs.1290-1297 anexo 11), presenta descargos y respecto a los ingresos no declarados refiere lo siguiente: "...el art. 69 del Cód. Trib. establece que se presume la buena fe y transparencia del cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, hasta en tanto la administración en debido proceso de determinación pruebe lo contrario...sin embargo en este caso no se nos ha probado ni se nos ha aplicado un debido procedimiento para concluir que al tener un haber mayor en nuestras cuentas bancarias, presumiendo hechos generadores que no se han establecido en el procedimiento de fiscalización...porque si el extracto bancario fuera suficiente entonces debiera ser tanto para demostrar un crédito como para el débito y no sólo para utilizarlo con el fin de recaudar de forma confiscatoria, haciendo presunciones sin base legal".

6.- Que la AT al considerar que los fundamentos de descargo no son suficientes emitió la R.D. N° 17-00016-13, en la que determina de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, obligaciones impositivas de la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. que ascienden a 721.603 UFV, equivalentes a Bs 1.309.220; monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al IVA de los periodos enero y marzo de 2009.

7.- Corresponde señalar así mismo y ya en el ejercicio de control de legalidad que la AT con relación al IVA-Débito Fiscal estableció que al haberse comparado la documentación presentada por el contribuyente con el extracto del Banco Ganadero equivalentes a Bs 2.600.514; presentados por el contribuyente, mismo que no coinciden con los ingresos declarados en el form. N° 200, evidenciándose ingresos no facturados por el contribuyente por el cual se observa reparos a favor del Fisco, se advierte que llega a esta conclusión en base a lo previsto por el art. 43-I de la L. N° 2492, es decir sobre base cierta sin embargo la conclusión expuesta por la AT solo constituye una presunción por lo que nos encontraríamos frente a la situación prevista por el art. 44-6 del Cód. Trib. que señala: "Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta", toda vez

que no se ha establecido que los depósitos efectuados en cuentas bancarias de la Corporación Educativa Santa Cruz S.A. corresponden a ingresos por ventas o prestación de servicios, es decir debe estar relacionada con el hecho generador, respecto al hecho generador el art. 16 de la L. N° 2492 señala: (Definición). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria" del art. 4-b) de la L. N° 843 menciona: "En el caso de contratos de obras o prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior". Consecuentemente al no haberse establecido que los depósitos en cuentas bancarias corresponden a ingresos por ventas o prestación de servicios no se ha configurado el hecho imponible, aspecto que vulnera el debido proceso y el derecho a la defensa que tiene el sujeto pasivo, consiguientemente la autoridad demandada al haber asumido la decisión de confirmar la resolución de alzada que anuló la resolución determinativa, ha sido correcta.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la AGIT al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 66 a 72 vta., de obrados interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 0520/2014 de 31 de marzo pronunciada por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Pastor S. Mamani Vilca por emitir voto disidente.

Relatoro: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



465

**Boliviana de Ingeniería S.R.L. (BOLDEING S.R.L.) c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 33, en la que la empresa Boliviana de Ingeniería SRL., en adelante BOLDEING SRL. representado legalmente por Diego Flores Almanza impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0501/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 41 a 45, apersonamiento del tercero interesado de fs. 67, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante indica que, el 1 de octubre de 2013 interpusieron recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00509 de 11 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN, por ser incompleta y contener una errónea y forzada interpretación de la Ley, por lo que por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0005/2014, confirma la resolución determinativa, a tal efecto interpusieron recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0501/2014, que simplemente se limita a anular obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, ya que supuestamente el representante legal de BOLDEING SRL., no estaba facultado para interponer el recurso jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa, que cuando se interpuso el recurso de alzada acompañó el testimonio de poder N° 818/2012 de 17 de mayo de 2012, expedido por la Notario de Fe Pública N° 35 a cargo del Dr. Hugo Melgar Álvarez, en el que le otorga las facultadas para representar a la empresa en todo tipo de trámites, ya sea en los judiciales o administrativos y obviamente para presentar el recurso de alzada y jerárquico en estricto cumplimiento al art. 98 inc. b) de la L. N° 2492, por lo que está demostrado que se cumplió con todos los requisitos para poder interponer el recurso de alzada y jerárquico a nombre de la empresa BOLDEING SRL. Finaliza los argumento de su demanda haciendo una cita del D.S. N° 27242 en relación a los principios establecidos en el art. 4 de la L. N° 2341, que entre ellos hace resaltar el principio de informalismo para la presentación de los recursos de alzada y jerárquico.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la presente demanda contenciosa administrativa, y revocar completamente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0501/2014, para que se dicte una nueva resolución de recurso jerárquico en la que se pronuncie en el fondo.

III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 23 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 41 a 45, señalando lo siguiente:

Que el art. 202 de la L. N° 3092, regula la legitimación activa, estableciendo que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre, y el art. 204-I del mismo cuerpo legal, señala que el recurrente podrá recurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido y el parág. II señala que as personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan.

Así también, hace mención a la L. N° 2341 en su art. 36-I y II aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, respecto a las nulidades de oficio de los actos administrativos. Indicando a su vez que es evidente la carencia de legitimación activa para interponer el recurso jerárquico contra la resolución de alzada, ya que se incumplió con lo establecido en el art. 198-I-b) y el art. 204-I de la L. N° 2492, por lo que corresponde sanear el proceso, haciendo una transcripción de la parte considerativa de la resolución impugnada, y realizando citas respecto a la doctrina tributaria aplicable al caso como jurisprudencia, manifiesta que el pedido del recurrente es carece de fundamento legal.

II.1. Petitorio.

Concluye el fundamento de la respuesta a la demanda solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por BOLDEING SRL., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0501/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

La Administración Tributaria realizó la verificación del crédito fiscal de las facturas declaradas por el contribuyente, por lo que el 13 de junio de 2012 notifico mediante cedula a Javier Flores Quinteros representante legal de BOLDEING SRL. con la Orden de Verificación N° 39120VI00221, con alcance en el IVA, por lo que se solicitó la presentación de documentación que respalde el crédito fiscal cuestionado.

El 20 de agosto de 2012, Diego Flores Almanza representante legal de BOLDEING SRL. por nota BOL-ADM-166/2012, solicito a la Administración Tributaria ordene a la ASFI que entregue la documentación que le solicitaron e indicando que demostró de forma fehaciente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que la única documentación que respaldaría de sus operaciones efectuadas son los kardex de ingreso y salida a los almacenes en obra de cemento de los periodos solicitados.

El 28 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 47450, por incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y procedimiento de fiscalización, verificación y control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos.

Que previo Informe Final CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/00633/2013 de 10 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00054-13 de 10 de junio, en la cual se establece, sobre base cierta, la deuda tributaria del contribuyente BOLDEING SRL., por el IVA, del periodo fiscal diciembre de 2009, en 6.238 UFV equivalentes a Bs 11.474; monto que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, aclarando que el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación no forman parte de la deuda tributaria.

El 10 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/01270/2013, por lo cual el 11 de septiembre de 2013 se emite la R.D. N° 17-00509-13, que determina sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo Fiscal diciembre 2009, en 6.297 UFV monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago.

Contra dicha Resolución Determinativa BOLDEING SRL., interpuso recurso de alzada que por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0005/2014, confirma la resolución determinativa, en consecuencia el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0501/2014, anula obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, porque el representante legal de BOLDEING SRL., no estaba facultado para interponer el recurso jerárquico contra la resolución de alzada.

IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0501/2014 de 31 de marzo, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el auto de admisión del Recurso Jerárquico, obro de forma correcta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones doctrinales y de orden legal.

Respecto a las nulidades debemos señalar que: Para el tratadista Guillermo Cabanellas, la nulidad “constituye tanto el estado de un acto que se considera no sucedido como el vicio que impide a ese acto la producción de sus efectos” (Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Tomo III. Ed. Heliasta. Bs.As. Argentina. Pág. 52.); para Alsina la nulidad “es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales, cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescritas para ello” (Alsina Hugo. Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial. Tomo IV. Ed. Ediar. Bs.As. Argentina Pág. 627).

En el marco fáctico señalado, se tiene que el art. 131 del CTB, permite la impugnación de los actos de la Administración mediante los recursos de alzada y jerárquico que se sustancian en sede administrativa. En cuanto al recurso jerárquico, el art. 144 de la misma norma tributaria, señala que debe interponerse de manera fundamentada, en el plazo de veinte días computables a partir de la notificación con la respectiva resolución.

Sobre la forma de interposición del recurso jerárquico, el art. 196-II del CTB, señala que se presenta ante la autoridad regional que dicta la resolución de alzada y que una vez admitido el recurso debe ser remitido a la AGIT. A su vez, el art. 198-I-b) y c) y II de la misma norma señala expresamente que debe especificarse el representante legal debe acompañar el poder de representación que corresponda y un ejemplar en original o fotocopia de la resolución impugnada. En caso de haberse omitido dichas formalidades, se permite la concesión del plazo improrrogable de cinco días para subsanar la observación, bajo sanción de rechazarse el recurso; consiguientemente, en el caso de autos, en aplicación estricta de la norma precedentemente citada, la actuación de la autoridad demandada fue correcta porque es evidente que no se adjuntó al recurso el poder de representación que acredite la representación legal del representante de la empresa Boliviana de Ingeniería SRL. (BOLDEING S.R.L.)

Conclusiones: Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Resolución Jerárquica R.R.J. AGIT-RJ 0501/2014 de 31 de marzo, fue emitida en total apego de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción o errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulnere los derechos del administrado; actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia sobre los actos realizados en sede administrativa, de lo que se concluye que la nulidad dispuesta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada fue la correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por Boliviana de Ingeniería SRL y, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0501/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Vilca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



466

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 24 subsanada a fs. 28, interpuesta por Julia Quisbert Quispe, en representación legal Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2013, pronunciada el 29 de abril por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 42 a 45; memorial del tercero interesado de fs. 88 a 90; se tiene por renunciado el derecho a la réplica conforme el decreto de fs. 118; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda indica que en cumplimiento al Plan Anual de Fiscalización correspondiente a la gestión 2011, mediante Orden de Fiscalización N° 007/2011 de 15 de abril, se inició la fase determinativa por unificación de procedimiento establecido en el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano con el objetivo de verificar la correcta liquidación de tributos aduaneros en las declaraciones únicas de importación de mercancías tramitadas por el operador en la "gestión 2010" (sic), en cumplimiento de la normativa aduanera establecida para el efecto.

El 21 de diciembre de 2011 se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011, debidamente notificada a Gastón Mateo Uribe Alemán, en representación legal de la empresa Corporación Unimotors SRL el 21 de marzo de 2012, sin que presente descargo alguno dentro del plazo establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano que desvirtúe el acta de intervención notificada, por lo que, mediante Informe GRLP-UFILR-I-054/2012 de 3 de abril la Unidad de Fiscalización recomendó proceder conforme a ley.

El 14 de agosto de 2012, se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12, que declaró probada la Comisión de Contrabando Contravencional de acuerdo al Acta de Intervención AN-GNFGC-C-043/2011 conforme el art. 160-4-a) y b) y último párrafo del art. 181, ambos del Cód. Trib. Boliviano.

Ante dicha Resolución, la Corporación Unimotors SRL a través de su representante legal Daniel Dieter Sánchez Vaca, presentó recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0026/2013 de 14 de enero, que confirmó la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12 que declaró el contrabando de acuerdo al Acta de Intervención citada.

Posteriormente, Corporación Unimotors SRL presentó recurso jerárquico ante la señalada resolución, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0026/2013, fallo atentatorio contra sus derechos de la administración aduanera.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz de la ANB previamente transcribe el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, para señalar el acta de intervención cumple con todos los requisitos establecidos en la normativa citada, y el hecho que el operador no haya podido presentar las pruebas correspondientes, no es de responsabilidad de la Aduana, puesto que es obligación de la misma cumplir con todos los pasos establecidos y la carga de la prueba le corresponde al operador, debiendo el mismo solicitar copias legalizadas o las actividades que sean necesarias para demostrar lo contrario a lo establecido.

Continúa señalando que se puede verificar que en ningún momento se incumplió con la normativa establecida para emitir los actuados del proceso, y resulta necesario aclarar que en los procesos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos y el contribuyente en su memorial no presentó sus descargos porque los mismos se encuentran con el fiscal que inicio el proceso en su contra; sin embargo, existen formas de solicitar documentos de valor probatorio en otras instancias y era deber del mismo utilizar esos medios para proporcionar los descargos correspondientes para desvirtuar los cargos establecidos en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011, no siendo responsabilidad de la Administración Aduanera acudir a estas instancias para obtener la información que se requiere en la fiscalización efectuada, por lo que en ningún momento vulneró el derecho a la defensa del contribuyente.

Indica también que, en el acta de intervención contravencional se determinó que al existir contradicción entre lo manifestado por el operador sobre pagos realizados a proveedores en el exterior en efectivo y transferencias bancarias identificadas, por la información obtenida de las entidades bancarias, y ante la falta de registros contables que identifiquen los pagos efectuados a proveedores ya sea a través de transferencias bancarias o en efectivo, se pudo comprobar de acuerdo a la certificación enviada por el Banco Ganadero mediante Carta

SO/5259/2011 de 29/08/2011 la existencia del Giro N° 23695 de 27/07/2010 al proveedor Demimpex SA por el importe de \$us. 20.000; y el "Message File-Message Report (archivo de mensajes-mensajes de informe) de dicho giro, y en el núm. 70, señala: "ROC/IMPORTACIÓN de una Vagoneta/Toyota LC200 P47 CHASIS/JTM4T05J295030001", verificado el sistema de la ANB no se encontró declaración única de importación (DUI) del referido vehículo.

Asimismo, de acuerdo a fotocopias legalizadas proporcionadas por el Banco Mercantil Santa Cruz con carta BMSC/GAL/667/2011 de 24/05/2011, correspondiente a los giros efectuados en diciembre de 2010, se ha establecido la existencia del Giro N° 308398 de 24/12/2010 realizado al proveedor Ghasan Aboud Used Cars por \$us.45.000; que según descripción de la remesa dice: "Por la importación de Vehículos", del cual el operador no presentó las DUI's con las que se nacionalizaron los citados vehículos, solicitadas con Acta de Diligencia N° 001/2011 de 26/07/2011, por lo que, se presume que dichos vehículos no tienen relación con ninguna DUI.

Por lo expuesto, existiendo el pago a los proveedores en el exterior debió producirse la importación de vehículos con la elaboración de la DUI respectiva y el correspondiente pago de tributos, de acuerdo a las transferencias realizadas por el operador, y transcribe posteriormente el art. 80-III del Cód. Trib. Boliviano.

Finaliza señalando que el operador se limitó a expresar simplemente los argumentos sin adjuntar documentación que demuestre o que permita verificar las importaciones de vehículos según transferencias efectuadas a los proveedores Demimpex SA Y Ghasan Aboud Used Cars.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando admitir el presente proceso, a objeto de que se emita Resolución declarando la Revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente íntegramente la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 24 de marzo de 2014, que cursa de fs. 42 a 45, y señala lo siguiente:

Que debe ponerse en evidencia que los argumentos lacónicos expuestos en la demanda contencioso administrativa solamente hacen una relación de hechos, sin especificar claramente qué normas o pruebas fueron mal interpretadas o analizadas, o de qué forma la AGIT vulneró la Ley General de Aduanas o su procedimiento, más aun cuando el mismo memorial solo tiene como puntos: I. Apersonamiento, II.1 Autoridad demandada, II.2 Antecedentes, III. Petitorio, por lo que incumple el art. 327 del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975); siendo que para impugnar en la vía contencioso administrativa no solo basta reiterar fundamentos, hacer citas normativas o hacer una relación de hechos, sino que los fundamentos de la demanda deben ser claros en cuanto, en qué forma la AGIT a través de la resolución jerárquica vulneró lo que observa el demandante y el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, más aun cuando la Resolución Jerárquica es clara en sus fundamentos.

Continúa indicando que sin perjuicio a lo expuesto, previo desarrollo de antecedentes administrativos y transcripción del punto II "Relación circunstanciada de los hechos" del Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011; para sancionar una conducta como contravención, la administración pública debe efectuar la adecuación o subsunción del hecho cometido al tipo contravencional previamente establecido, si la conducta se adecua al tipo, es indicio de que existe contravención, si la adecuación no es completa no hay delito. En ese sentido, se evidencia que tanto el acta de intervención como la resolución sancionatoria no contienen elementos que permitan dilucidar cuál fue el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable que se adecuaría al tipo de contrabando contravencional previsto en el art. 181-a) y b) del Cód. Trib. Boliviano; es decir, no realizó la subsunción de la conducta de la recurrente al tipo contravencional señalado, pues no fundamentó señalando los motivos por los cuales la mercancía observada haya sido introducida o extraída del territorio aduanero en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, ni que se haya realizado el tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras, por lo que, la Administración Aduanera con su accionar, afectó la seguridad jurídica y el debido proceso, garantías constitucionales que amparan a la operadora.

Señala también que, si bien es cierto que las 2 transferencias bancarias corresponden a pagos por importación de vehículos, no es menos cierto que la administración aduanera debió respaldar su observación en hechos concretos que demuestren por cualquier medio de prueba admitido en derecho, el arribo e internación de la mercancía a territorio boliviano, máxime si de acuerdo a los antecedentes, es evidente la existencia de documentos de descargo presentados durante el proceso de fiscalización, para que le permita establecer si efectivamente el sujeto pasivo incurrió en una conducta contravencional; sin embargo, se limitó a señalar que en su investigación se presentaron limitantes y omitió tomar en cuenta para la calificación de la conducta, la documentación cursante en la Fiscalía y sin explicar en qué consistiría las limitantes que expresó en el acta de intervención, pues se entiende que quien acredite interés legítimo tiene la posibilidad de acceder a los documentos, por lo que la administración incumplió con la normativa aduanera conforme el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, vulnerando además el principio de procedimiento punitivo establecido en el art. 76 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA).

Por lo expuesto, se evidencia que el Acta de Intervención Contravencional GNFGC-C-043/2011 no contiene todos los elementos esenciales para su validez de acuerdo a lo que dispone el art. 28-b) y c) de la LPA aplicable en materia tributaria en aplicación del art. 74-1 del Cód. Trib. Boliviano, lo cual vulnera el debido proceso y derecho a la defensa que tiene el contribuyente en aplicación de los arts. 68-6) y 7), 76 y 98 del Cód. Trib. Boliviano, porque de existir duda razonable en cuanto al ingreso o no de las mercancías a territorio boliviano, y al omitir indagar sobre la documentación que se encuentre en la Fiscalía, no puede asumir defensa cierta, por lo que corresponde subsanar el proceso sancionatorio anulando obrados hasta el acta de intervención inclusive, a efectos de que la Administración Aduanera recurra a los medios probatorios que la ley otorga para poder demostrar la configuración de la contravención de contrabando o en su caso inicie los procesos que determine la ley para sancionar la conducta del sujeto pasivo.

Finaliza señalando que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril.

III. Contestación del tercero interesado.

Daniel Dieter Sánchez Vaca en representación legal de Corporación Unimotors SRL, con memorial que cursa de fs. 88 a 90 vta., se apersonó al proceso y señala que la AGIT mediante la resolución jerárquica impugnada, ha protegido la seguridad jurídica y el debido proceso en parte porque se puede evidenciar que la aduana no demostró la introducción, requisitos indispensable que requiere la tipicidad del inc. a) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a que se cometió la conducta de contrabando prevista en el art. 181-1), no se demostró de qué forma se habría realizado el tráfico ilegal, siendo que se reitera el envío de dinero al exterior con una intención de compra, empero, no se demuestra el inicio de una operación aduanera y menos la internación al país, hechos por los cuales la AGIT resolvió anular la resolución de alza con reposición del vicio más antiguo, es decir, hasta el Acta de Internación de Contrabando AN-GNFGC-C-043/2011, debiendo emitir nueva acta de internación o actué conforme corresponde; sin embargo, la AGIT debió revocar dicha resolución sancionatoria que deviene del acta de intervención y no simplemente reponer obrados o anular hasta el vicio más antiguo, razón por la que existió una inadecuada valoración, ya que los argumentos esgrimidos en dicho fallo, por demás contundentes, debieron conducir a una revocatoria total de los actos de la Administración Tributaria Aduanera.

Asimismo, señalan que el Acta de Internación y la Resolución Sancionatoria al no contar con datos, elementos, ni fundamentos de hecho y derecho como requisitos esenciales de su contenido, tal como dispone los arts. 96-I y III, y 99-II del Cód. Trib. Boliviano, provocan la ausencia de dichos datos y elementos, que conlleva consigo a la revocatoria en consideración a que no cuenta el acta de internación con todos los elementos de hecho y derecho como anteriormente se mencionó.

En cuanto a la conclusión de la Administración Aduanera, respecto a que la existencia de documentos bancarios N° 23695 y 308398 sobre transferencias bancarias efectuadas a proveedores, darían la convicción de que el ingreso ilegal de vehículos se habría realizado; señalan que, esta afirmación no se encuentra fundamentada porque no explica las razones para establecer que un envío de dinero al exterior vía transferencia bancaria tenga como consecuencia la realización de contrabando de mercancías tal como se ha mencionado, se pretendió una intención pero no la realización efectiva del mismo, es decir, que no se ha demostrado la convicción de que el hecho (contrabando) se hubiera realizado a partir de unos depósitos bancarios, situación que denota carencia de fundamentación.

Continúa indicando que la ANB emitió un acta de intervención y una resolución sancionatoria que implican una manifestación de su pretensión de cobrar tributos, por lo tanto, en aplicación del citado art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, si desea hacer valer su derecho al cobro de tributos deberá probar y demostrar que se ha producido una importación de mercancías impaga, lo cual no ha ocurrido ni se ha podido demostrar en el presente caso, tampoco identifican el perfeccionamiento del hecho generador de la obligación aduanera que habría originado la deuda aduanera que se les atribuye, como requieren los arts. 9 y 10 de la Ley General de Aduanas (LGA), además que la Administración Aduanera no presentó elementos probatorios que demuestren que los depósitos registrados constituyen ingreso de vehículos, por la vía del contrabando, por lo que implica que la Administración Aduanera no tiene conocimiento cierto, directo e indubitable de los hechos generadores de los tributos, pero aún los mismos han sido establecidos en base a presunciones porque no se identificaron situaciones de hecho o circunstancias materiales que hayan dado lugar al perfeccionamiento del hecho generador de la obligación aduanera con documentación fehaciente, más aún si no existe disposición legal alguna que establezca que los depósitos bancarios como supuestos hipotéticos a cuya materialización den lugar al perfeccionamiento del hecho imponible de tributos, criterio concordante al asumido por la AGIT en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0109/2011, siendo solamente hallazgos y de ninguna forma elementos contundentes y definitivos de determinación de impuestos, máxime si no existen documentos que demuestren el embarque de la mercancía con destino e ingreso a nuestro país, utilizando incorrectamente la Administración Aduanera dichos depósitos para determinar la deuda tributaria en la resolución sancionatoria que carece del requisito formal indispensable para alcanzar su fin.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la ANB.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que mediante Orden de Fiscalización N° 007/2011 de 15 de abril, notificada el 20 de abril de 2011 mediante cédula a Rodrigo Cristian Suárez Monje, representante legal de Corporación Unimotors SRL., la Gerencia Nacional de Fiscalización de la ANB, inició fiscalización respecto a las DUI's tramitadas en la gestión 2010 a objeto de fiscalizar el gravamen arancelario (GA), impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto al consumo específico (ICE)

detallado en su anexo, motivo por el que solicitó documentación en fotocopias legalizadas (fs. 2, 4 a 9 del anexo 3 de antecedentes administrativos).

2. El 29 de julio de 2011, la Administración Aduanera, notificó al representante legal de la empresa Corporación Unimotors SRL, con el Acta de Diligencia N° 001/2011, Fiscalización Posterior, solicitando que regularice y presente la documentación solicitada y complementaria en el plazo de 5 días (fs. 12 a 19 del anexo 3).

3. El 8 de septiembre de 2011, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-007/2011, la misma señala que el operador no dio cumplimiento a lo solicitado mediante Acta de Diligencia N° 001/2011, por lo que en cumplimiento del art. 284 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, corresponde que la empresa Corporación Unimotors SRL, realice el pago de 2.000 UFV's de conformidad a lo establecido en el núm. 2 del anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones aprobado mediante RD-01-012-07 de 4 de octubre de 2007, con la aclaración que la cancelación de la sanción establecida, no exime al operador de presentar la documentación solicitada, estableciendo el 16 de septiembre de 2011 como nuevo plazo para su presentación (fs. 21 a 23, repetida a fs. 27 a 29 del anexo 3).

4. El 29 de septiembre de 2011, la Administración Aduanera emitió el Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC-063/2011, el cual señala que de acuerdo a la certificación enviada por el Banco Ganadero, se evidenció la existencia de una transferencia el 27 de julio de 2010 al proveedor Demimpex SA, por el importe de \$us. 20.000; correspondiente a la importación de una vagoneta marca Toyota LC 200P47 Chasis JTM4T05J295030001, características que no tienen relación con ninguna DUI. Asimismo, de acuerdo a fotocopias legalizadas proporcionadas por el Banco Mercantil Santa Cruz correspondiente a los giros efectuados en diciembre de 2010, se estableció la existencia de una transferencia bancaria efectuada el 24 de diciembre de 2012 al proveedor Ghasan Aboud Used Cars por \$us. 45.000; que según descripción de la remesa señala: por la importación de vehículos, la cual no tiene relación con ninguna DUI.

El informe preliminar concluye estableciendo la presunta comisión de contravención por contrabando tipificada en el núm. 4 del art. 160-a) y b) y último parág., del art. 181 de la L. N° 2492, por haberse determinado cuatro transferencias bancarias efectuadas por el operador que no cuentan con DUI. Asimismo, establece la presunta comisión de contravención tributaria por omisión de pago tipificada en los arts. 160-3 y 165 de la L. N° 2492, por valores declarados en diecisiete DUI. Finalmente, establece la existencia de indicios de la comisión de los delitos de falsedad ideológica, falsificación de documento privado y uso de instrumento falsificado de conformidad a lo previsto en los arts. 199, 200 y 203 del Cód. Pen. El citado Informe otorga el plazo máximo de 20 días a partir de su notificación para que el operador formule descargos por escrito y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho (fs. 37 a 59 del anexo 3).

5. Mediante memorial presentado el 4 de noviembre de 2011, Gastón Mateo Uribe, representante legal de Corporación Unimotors SRL., se apersonó ante la Administración Aduanera argumentando que mediante carta de 22 de septiembre de 2009 y en reiteradas oportunidades de forma verbal comunicó a la Gerencia Nacional de Fiscalización, el impedimento que tuvieron para obtener la documentación solicitada debido a que la misma se encontraba secuestrada y en poder del Ministerio Público, en virtud al allanamiento a sus oficinas de Corporación Unimotors SRL., documentación que contiene los valores de transacción por la adquisición de los vehículos, el que debe ser utilizado para obtener el valor en aduana, consiguientemente la base imponible sujeta a tasación, por otra parte, refirió que la falta de apreciación y valoración de los documentos que se encuentran secuestrados en la fiscalía implican lesión a su derecho constitucional a la defensa y provocan un procesamiento indebido, motivo por el que solicita apreciar las pruebas de descargo que se encuentran en la Fiscalía y declarar la inexistencia de la deuda tributaria (fs. 73 a 75 del anexo 3).

6. El 18 de noviembre de 2011, la Administración Aduanera emitió el Informe Final AN-GNFGC-DFOFC-100/11, el cual señala que el operador Corporación Unimotors SRL., no presentó argumentos y documentación que respalde los cargos establecidos en el Informe Preliminar, por cuanto en aplicación al procedimiento de fiscalización aduanera posterior, se ratifican las conclusiones establecidas en el Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC-063/11 (fs. 89 a 102, y 107 del anexo 3).

7. El 21 de diciembre de 2011, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011, que ratificó tanto el Informe Preliminar y el Informe Final citados precedentemente, estableciendo la presunción de la comisión de contravención por contrabando de acuerdo a lo tipificado en el art. 160-4) y el art. 181-a)-b) del Cód. Trib. Boliviano, por un valor CIF de \$us. 69.550; dejando de percibir el Estado Bs 129.599; por concepto de GA e IVA omitidos, otorgando el plazo de 3 días para la presentación de descargos, computables a partir de su legal notificación (fs. 109 a 118 del anexo 3).

8. El 11 de septiembre de 2011, la Administración Aduanera notificó al representante legal de Corporación Unimotors SRL, con la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/2012 de 14 de agosto, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional de acuerdo al Acta de Intervención N° AN-GNFGC-C-043-2011, contra Corporación citada, conforme al art. 160-a)-b) y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, sancionando con la multa equivalente al 100 % del valor de la mercancía descrita en el Acta de Intervención, en aplicación del referido art. 181-II del Cód. Trib. Boliviano (fs. 125 a 126, y 134 del anexo 3).

9. Corporación Unimotors SRL., interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRPGR-ULEPR-055/12 de 14 de agosto, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0026/2013 de 14 de enero, que confirmó la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/12 de 14 de agosto, consecuentemente declaró probada la comisión de contrabando contravencional de acuerdo al Acta de Intervención AN-GNFGC-C-043-2011 de 21 de diciembre, contra Corporación Unimotors SRL conforme a los arts. 160-4 y 181-a)-b) y último del Cód. Trib. Boliviano (fs. 164 a 175 del anexo 1).

10. Contra dicha resolución, la Corporación Unimotors SRL interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, que anuló la resolución de recurso de alzada citada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011 de 21 de diciembre inclusive, debiendo la Administración Aduanera, emitir nueva acta de intervención que esté sustentada con la prueba que haga a la contravención de contrabando o actúe según corresponda; conforme dispone el art. 212.1.c) de la L. N° 3092 (fs. 219 a 230 del anexo 2). Por consiguiente, la Gerencia Regional La Paz de la ANB interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

11. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975; concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 118 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al establecer que se anule la resolución de alzada, con reposición hasta el acta de intervención contravencional inclusive, por carecer ésta de los requisitos esenciales para su validez establecidos en los arts. 28-b) y c) de la LPA, 96-II y 99-II del Cód. Trib. Boliviano, en resguardo de la seguridad jurídica, debido proceso y derecho a la defensa de la Corporación Unimotors SRL; o por el contrario, correspondía determinar el contrabando conforme lo hizo la Gerencia Regional de La Paz de la ANB por falta de presentación de descargos por el sujeto pasivo.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Previamente, corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa que dicta la Administración respectiva, resultado de un proceso de Fiscalización que en lo posterior, a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención si es en materia aduanera como en el presente caso.

Por otra parte, la C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L.O.J., que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el art. 68 del Cód.

Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

En ese orden, la LPA, aplicable por mandato del núm. 1 del art. 74 del Cód. Trib. Boliviano, en su art. 28 establece los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo, entre ellos: b) Causa: Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; c) El objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible.

Por su parte, el art. 36-II de la citada LPA, en cuanto a la anulabilidad del acto administrativo dispone: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

A su vez, el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo), en cuanto a la nulidad de procedimiento, prevé que, "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalente, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas".

Ahora bien, bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto IV del presente fallo; se advierte que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011 cursante a fs. 109 a 118 del anexo 3, la cual en su punto II, referido a "Relación Circunstanciada de los Hechos", el punto 2.1 señala como limitantes: "el importador no presentó comprobantes contables y documentación de respaldo así como comprobantes y facturas de ventas a clientes, indicando que se encuentra en poder de la fiscalía, y que a falta de información contable y de la aclamación documental sobre como efectuó el registro contable del pago a proveedores en efectivo no permitieron verificar el valor de las mercancías importadas por el operador. Del mismo modo, en el punto 2.2. como resultado de la fiscalización, estableció que de acuerdo a la certificación del Banco Ganadero y del Banco Mercantil Santa Cruz SA, establecen la existencia de giros Nos. 23695 y 308398, realizados a los proveedores Demimpex SA y Ghasan Aboud Used Cars, según descripción de remesa señala: "Por la importación de vehículos", por lo que se presume que dichos vehículos no tienen relación con ninguna DUI, por los mencionados pagos bancarios a los proveedores que no tienen la correspondiente DUI, se presumió la comisión de contravención tributaria de contrabando...", por consiguiente, conforme el Acta de Intervención descrita, se tiene que existió presunción de la comisión de contrabando; es decir, sospechas de tal ilícito aduanero pero no fue correctamente comprobado o evidenciado conforme señala el art. 95 del Cód. Trib. Boliviano, tras el deber que tiene la Administración Aduanera para controlar, verificar, fiscalizar, investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, conforme a sus amplias facultades establecidas expresamente en el art. 100 del citado Cód. Trib. Boliviano, y no limitarse a señalar que no era su responsabilidad acudir a la fiscalía para la obtención de información que se requería para la fiscalización efectuada en el caso de autos, puesto que, precisamente en estricto cumplimiento de sus funciones estaba facultada y obligada a requerir a la fiscalía la documentación-aquella referida como descargos por el sujeto pasivo durante el proceso de fiscalización-, máxime porque tuvo conocimiento que dicha prueba fue confiscada por el fiscal que seguía un proceso en contra del sujeto pasivo conforme se advirtió del contenido del acta de intervención, y así poder considerar la prueba pertinente al caso concreto para la emisión de la resolución respectiva, aspecto que debió dar cumplimiento a la administración aduanera conforme al procedimiento que establece la normativa desarrollada *ut supra*, y no basar su resolución sancionatoria en base a simples presunciones de la comisión de contravención tributaria de contrabando por falta de prueba de descargo y únicamente amparada en dos depósitos bancarios que al ser documentos contables, solamente acreditan movimientos financieros, pero de ningún modo demuestran fehacientemente el inicio de una operación aduanera, menos el arribo y la internación de mercancías en territorio boliviano, más aún porque no existen documentos que demuestren el embarque de la mercancía con destino e ingreso a nuestro país; y recién de esa manera, comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, lo cual no sucedió en el caso de autos.

En ese sentido, y a mayor fundamentación sobre lo expresado, es importante precisar que la Constitución Política del Estado, norma que sustenta todo el ordenamiento jurídico nacional, garantiza la presunción de inocencia, siendo necesario aclarar también, que tratándose de procesos sancionatorios, son aplicables además todos los principios procesales que sustentan el derecho procesal penal. Ahora bien, la carga de la prueba *onus probando* significa que quien invoca algo que rompe el estado de normalidad debe probarlo; es decir, que a quien afirma, incumbe la prueba; asimismo, el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, referido a la carga de la prueba, señala que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, por lo que, la administración aduanera debió demostrar que evidentemente se produjo una importación de mercancías no cancelada por parte del sujeto pasivo, conforme a la disposición legal citada y las facultades que por ley le competen, lo cual no aconteció en el presente caso.

Por lo expuesto, claramente se advierte que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-043/2011, adolece de defectos, porque no cuenta con datos, elementos, ni fundamentos de hecho y derecho como requisitos esenciales de su contenido, motivo por el cual, tales vicios acarrearán consigo la nulidad de la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 055/2012 tal como lo disponen los arts. 96 y 99 del Cód. Trib. Boliviano. En ese sentido, se evidencia que la AGIT, con la finalidad de evitar nulidades posteriores y por haber sido motivo de reclamo en el recurso jerárquico de la Corporación Unimotors SRL de fs. 183 a 186 vta., procedió a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma, y señaló que sólo en caso de no ser evidentes los mismos, ingresaría a la revisión y análisis de los aspectos de fondo.

En ese sentido, la AGIT realizando la compulsión de lo actuado en el caso de autos, evidenció que tanto el acta de intervención como la resolución sancionatoria, carecen de los elementos que permitan dilucidar cuál fue el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable, que se

adecuaría al tipo de contrabando contravencional previsto en el art. 181-a)-b) del Cód. Trib. Boliviano, es decir que la Administración Aduanera no realizó la subsunción de la conducta al tipo contravencional, tampoco fundamentó de qué manera la mercancía observada fue introducida o extraída de territorio aduanero en forma clandestina produciendo el tráfico de mercancías sin documentación legal o infringiendo requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras, concluyendo que la administración aduanera con su accionar, afectó la seguridad jurídica, el debido proceso y derecho a la defensa del sujeto pasivo; y por consiguiente al no contener los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo para su validez conforme disponen los incs. b) y c) del art. 28 de la LPA aplicable en materia tributaria por mandato del núm. 1 del art. 74 Cód. Trib. Boliviano, arts. 96-II y 99-II del Cód. Trib. Boliviano, omisión que vicia de nulidad dichas actuaciones conforme establecen los referidos arts. 96-III y 99-II del citado Cód. Trib. Boliviano, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo; por tanto, la AGIT de manera correcta anuló obrados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acta de intervención contravencional, inclusive, disponiendo se emita una nueva que se encuentre sustentada con la prueba que hagan a la contravención de contrabando o actúe según corresponda de acuerdo a sus facultades establecidas por ley.

En consecuencia de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas, por lo que se concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2013 de 29 de abril, no vulneró el principio de legalidad, es decir, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis efectuado, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos del sujeto pasivo consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 22 a 24 subsanada a fs. 28; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0505/2013 de 29 de abril, dictada por la AGIT.

Se hace notar, que los antecedentes administrativos fueron remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada mediante el Proceso Contencioso Administrativo N° 548/2013, por tanto, se procederá a la devolución de los mismos mediante ese proceso.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



467

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 24 vuelta, formulada por Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2014 de 20 de enero, el memorial de

contestación de fs. 52 a 59, replica de fs. 74 a 76 vuelta, duplica de fs. 93 a 94; notificación del tercero interesado, Carlos Feraude Velásquez de fs. 78; decreto de fs. 95, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

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

La Administración Tributaria, advertida de la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las transacciones (IT), correspondiente al periodo 5/2005, del contribuyente Carlos Feraude Velásquez, procedió a determinar la base imponible, emitiendo la Vista de Cargo N° 2031857495 de 9 de noviembre de 2012, la que fue notificada personalmente al sujeto pasivo el mismo día, mes y año, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 1.159, equivalente a Bs 2.074, intimando al sujeto pasivo a la presentación de la Declaración Jurada extrañada, evidenciando que el sujeto pasivo no presentó descargos dentro del plazo otorgado. Situación que derivó en el pronunciamiento de la resolución determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00505/2013 de 6 de junio, que fue notificada personalmente el 22 de julio de 2013, determinando una deuda tributaria de UFVs. 1.111, equivalente a Bs 2.042, acto administrativo impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la extinción de la obligación, el cual fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZRA 1092/2013 de 4 de noviembre, que revocó totalmente la citada resolución determinativa, lo que dio lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución AGIT 0098/2014 de 20 de enero, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Refirió como agravio la inobservancia a la aplicación supletoria, transcribió el par II del art 5 de la L. N° 2492, así como transcribió la parte pertinente de la resolución impugnada con relación a la imprescriptibilidad que refiere el art 324 de la C.P.E., dijo que existe un vacío jurídico por lo que, debe acudirse a las normas del Cód. Civ. Boliviano en su parág. I del art. 1492 y 1502 núm. 6, que fueran modificado por el art. 39 de la L. N° 004 (Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas “Marcelo Quiroga Santa Cruz”), 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., constituyéndolo en mora al contribuyente al haber sido notificado con la Vista de Cargo N° 2031857495, el 9 de noviembre de 2012 de manera personal, intimándolo a la presentación de la declaración jurada o en su defecto al pago de la deuda tributaria, interrumpiendo el cómputo de la prescripción y demostrando que la obligación tributaria, se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la AGIT, finalizando en este punto al manifestar que no corresponde declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria, solicitando corregir esta inadecuada valoración, por parte de la autoridad demandada.

I.2.2. Alegó la errónea interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, por parte de la AGIT, al haber omitido establecer un criterio y fundamentación respecto a esta norma, denotando que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico causado al Estado (tributo omitido y sanciones), ya que no se puede discriminar que para delitos, si las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, señalando que existe una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, la que no fue valorada por la autoridad demandada.

I.2.3. Indica que no opero la prescripción como manifiesta inadecuadamente la AGIT, como manifestaron con anterioridad no opero la prescripción con relación al IT por el periodo Fiscal N° 05/2005 al no haber tomado en cuenta la AGIT que en ningún momento existió inacción por parte de esta administración tributaria, por el contrario busco el cumplimiento de la obligación además de haber demostrado que el contribuyente ingreso en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción por lo cual haciendo uso de la norma supletoria hace mención de lo establecido por el núm. 1 del art. 341 del Cód. Civ. habiendo transcrito, razón por la que no opero la prescripción de la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó declarar probada la demanda en todas sus partes y revocar la Resolución AGIT-RJ 0098/2014 de 20 de enero, y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 00505/2013 de 6 de junio, en su totalidad.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, señalando lo siguiente:

Que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, que en su disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, infiriendo que el régimen de prescripción establecido en esta ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317, destacando que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria, conforme a la disposición transitoria quinta de las citadas Leyes Nos. 291 y 317, que entro en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no sucedió en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, no correspondiendo la aplicación de las mismas, ya que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la misma versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio de su derecho de cobro, durante el tiempo fijado por la norma.

Señaló que el art. 324 de la C.P.E., dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, dicho artículo se halla incorporado en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, entendimiento que no puede ser independiente de lo dispuesto en la Sección II, Capítulo Tercero, Título I, cuarta parte de la C.P.E., adoptando como línea doctrinal que la referida norma constitucional, en una interpretación sistemática y armónica con el art. 322 de esta ley fundamental, se refiere a la deuda como ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado y no así a los ingresos colectivos como son las obligaciones tributarias, encontrándose la L. N° 2492, plenamente vigente y aplicable en materia tributaria.

Indicó que el art. 3 de la L. N° 154, refiere que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, recalcando que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria y no así el tributo, tal como lo establece esta normativa, abriéndose otros procesos de responsabilidad, como son: ejecutivo, administrativo, civil o penal, contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la Administración Tributaria, respecto a la deuda tributaria, previstos en la L. N° 1178 (SAFCO), a efectos de recuperar la deuda tributaria no determinada o sanción no cobrada, enfatizando que la figura jurídica de la prescripción, tiene como objeto otorgar la seguridad jurídica a toda persona.

Finalmente, refirió que el cómputo de la prescripción del IT del periodo fiscal septiembre 2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, y siendo que la administración tributaria notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez el 22 de julio de 2013 con la R.D. N° 00505/2013, no interrumpió el curso de la prescripción, es decir, que se efectuó cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban prescritas.

Cito como Doctrina Tributaria SIDOT V.3 la Resolución AGIT-RJ/0438/2013, 2282/2013, 2293/2013 y 00802014, como Jurisprudencia la Sentencia N° 276/2012 emitida por la sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia el 15 de noviembre.

II.1.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2014 de 20 de enero.

III. De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 48, Carlos Feraude Velásquez, fue legalmente notificado con la orden instruida de fs. 40 a 46, en su condición de tercero interesado, a efecto de que asuma conocimiento de la demanda contenciosa administrativa, sin que se haya apersonado al proceso.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó con la Vista de Cargo N° 2031857495, al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, intimándolo a la presentación de la Declaración Jurada Formulario N° 156 respecto al impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal 05/2005 o en todo caso apersonarse a sus dependencias con el objeto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 1.159, equivalente a Bs 2.074; (fs. 1 y 2 del Anexo N° 2).

2.- No habiendo sido presentados los descargos dentro del plazo establecido por ley, se dio lugar a la emisión de la R.D. N° CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00505/2013 de 6 de junio, que fue notificada personalmente el 22 de julio de 2013, determinando una deuda tributaria de UFVs. 1.111, equivalente a Bs 2.042, por concepto de impuesto y periodo de referencia, importe que comprende el tributo omitido, interés y la sanción, acto que fue notificado al sujeto pasivo el 22 de julio de 2013 (fs. 1 a 2 del Anexo N° 1).

3.- El acto administrativo anterior fue objeto de recurso de alzada, resuelto mediante Resolución ARIT-LPZRA 1092/2013 de 4 de noviembre, que revocó totalmente la citada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal mayo 2005 (fs. 46 a 54 vuelta del Anexo N° 1).

4.- la resolución antedicha dio lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT 0098/2014 de 20 de enero (fs. 84 a 94 del Anexo N° 1), que confirmó la resolución de alzada.

5.- En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C., y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

V. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de controversia dentro del presente proceso, radica en dos aspectos denunciados: 1) Si la autoridad demandada inobservó la aplicación supletoria de la normativa sustantiva civil, aplicable por mandato del art. 5-II de la L. N° 2492, toda vez que, según afirma la parte demandante, no operó la prescripción de la acción de la administración tributaria respecto al Impuesto a las Transacciones (IT), por el periodo fiscal 05/2005, aspecto que no fue valorado correctamente en la resolución jerárquica impugnada y; 2) Si es evidente que la AGIT interpretó inadecuadamente el art. 152 de la L. N° 2492.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

VI.1.- Análisis y fundamentación.

VI.1.1.- Respecto al primer punto denunciado, es imprescindible referirnos a la doctrina, la cual señala que el mecanismo excepcional de supletoriedad es el cumplimiento de condiciones necesarias para su configuración como ser, que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio; que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y finalmente que las disposiciones o principios con los que se vaya a

llenar la deficiencia no contraríen de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida; la falta de una de estas condiciones, hace que no pueda operar la supletoriedad de una legislación en otra.

Bajo ese contexto, sobre la aplicación analógica del código civil pretendida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), para la resolución del caso, se debe en principio tomar en cuenta lo determinado en el art. 8 de la L. N° 2492, la que establece: "I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal. II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta: a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro. b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios. III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes".

Bajo la normativa descrita ut supra, la supletoriedad debe ser interpretada como una excepción normativa que solamente opera ante la existencia de una figura jurídica del ordenamiento legal, el sistema tributario no regulado en forma expresa clara y precisa, en que caso se haría necesario acudir en forma excepcional a otro cuerpo de leyes para regular sus particularidades. Asimismo, se aplicaría excepcionalmente para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con los principios generales del derecho, por ello, hacer referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá excepcionalmente para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

Disposición que establece los métodos de interpretación de las normas tributarias y la aplicación de la analogía, señalando en su última parte que no se aplicará para modificar las normas existentes, razón por la cual al aplicar el sujeto activo normas del código civil en cuanto a la constitución en mora y las formas de cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción, debatida en la resolución impugnada, introdujo de esta manera conceptos ajenos al derecho tributario, modificando las reglas de prescripción establecidas en el código especial. En tal sentido, la resolución impugnada al rechazar la prescripción opuesta por la administración tributaria, fundándose en normas del código civil y ser rechazada la misma por la autoridad demandada, aplicó y dio cumplimiento a las normas de prescripción establecidas en la ley especial, actuando en el marco del principio de legalidad.

En ese sentido, en la especie, directamente relacionado al instituto jurídico de la prescripción, la misma se encuentra ampliamente desarrollada en los arts. 59, 60, 61 y 62 de la L. N° 2492, regulándose su cómputo, interrupción y suspensión, lo que muestra de manera clara y precisa que la materia impositiva sea de especial y previa aplicación, sin que para ello, sea necesario acudir a la supletoriedad de normas en materia civil u otras ramas del derecho; lo contrario, sería quebrantar las bases esenciales del sistema legal tributario, que se rige bajo un principio de especialidad, puesto que de la revisión de actuados administrativos, se evidencia que la administración tributaria aplicó normas del código civil dentro de un proceso administrativo, apartándose de la legalidad que debe ceñir sus actos en directa contraposición a lo establecido por la Constitución Política del Estado, que exige que los órganos del Estado como la Administración encuadren sus actos en el marco de la ley, toda vez que la L. N° 2492, cuenta con la normativa expresa sobre la prescripción, concretamente, en su art. 59 y sgtes, por lo que la parte demandante no demostró el cumplimiento de las condiciones necesarias para la configuración de la supletoriedad.

En consecuencia, por los fundamentos expuestos, corresponde a este Tribunal desestimar la errónea aplicación supletoria de los arts. 1492-I, 1502-6, 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., pretendida por la entidad tributaria en previsión del art. 5-II de la L. N° 2492, consiguientemente a efectos de determinar si efectivamente operó la prescripción de la acción de la parte demandante, debemos referirnos al art. 59 de este Cód. Trib., la que señala: "I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años", norma que nos permite colegir que, no obstante se haya notificado al contribuyente con la R.D. N° 00509/2013, el 22 de julio del mismo año, con el fin de interrumpir el término de la prescripción, conforme prevé el art. 61-a) de la L. N° 2492, dicho diligenciamiento se realizó cuando las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, se encontraban ya prescritas, toda vez, que el cómputo de prescripción del Impuesto a las Transacciones (IT), del periodo fiscal 09/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, lapso de 4 años, en el que se observa la inacción de la entidad impetrante, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria, respecto a este punto.

VI.1.2.- En cuanto se refiere al segundo punto de controversia, es necesario referirnos a la prescripción, categoría jurídica que se le atribuye la función de ser causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica. Al respecto Buitrago Ignacio Josué. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011, señala que: "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho". Bajo el mismo entendido sala plena de este tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a

través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar”.

Bajo estos parámetros, resulta imprescindible aclarar con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, que esta disposición constitucional es aplicable de acuerdo al entendimiento desarrollado por la sala plena de este Supremo Tribunal de Justicia, sentando línea jurisprudencial respecto a la imprescriptibilidad prevista en la C.P.E. en su art. 324, a través de las Sentencias N° 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre, estableciendo claramente que el precepto del referido art. 324, está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también ha sido expresado por la misma sala plena, a través de A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, que señala: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990...".

En ese sentido, concordante con dicho precepto, el art. 152 de la L. N° 2492, dispone: "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado, haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contenciosa administrativa, respecto a este punto debatido, resulta inaplicable al caso.

VI.2.- Conclusiones.

Consecuentemente, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, puesto que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia, en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2014 de 20 de enero, que confirma el recurso de alzada ARIT-LPZRA 1092/2013, de 4 de noviembre, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0098/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



468

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 30 vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0102/2014 de 20 de enero, el memorial de contestación de fs. 43 a 47, replica de fs. de fs. 62 a 64, duplica de fs. 69 a 70; notificación del tercero interesado, Carlos Feraude Velásquez de fs. 44 (sic); la réplica de fs. 74 a 76; la dúplica de fs. 80 a 81; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

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

La administración tributaria, advertida de la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las transacciones (IT), correspondiente al periodo 9/2005, procedió a determinar la base imponible, emitiendo la Vista de Cargo N° 2032094412 de 9 de noviembre de 2012, la que fue notificada personalmente al sujeto pasivo el mismo día, mes y año, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 1.224, equivalente a Bs 2.191; intimando a la presentación de la declaración jurada extrañada, evidenciando que el sujeto pasivo no presentó descargos dentro del plazo otorgado. Situación que derivó en el pronunciamiento de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00509/2013 de 6 de junio, que fue notificada personalmente el 22 de julio de 2013, determinando una deuda tributaria de UFVs. 1.177, equivalente a Bs 2.165; acto administrativo impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la extinción de la obligación, el cual fue resuelto mediante Resolución ARIT 1096/2013 de 4 de noviembre, que revocó totalmente la citada resolución determinativa, lo que dio lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución AGIT 0102/2014 de 20 de enero, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Refirió como agravio la inobservancia a la aplicación supletoria, transcribió el par II del art 5 de la L. N° 2492, transcribió la parte pertinente de la resolución impugnada con relación a la imprescriptibilidad que refiere el art 324 de la C.P.E., dijo que existe un vacío jurídico por lo que en ese contexto recurren a las normas del Código Civil Boliviano en su parág. I del art. 1492 y 1502-6, que fueran modificado por el 39 de la L. N° 004 (Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz"), 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., constituyéndolo en mora al contribuyente al haber sido notificado con la Vista de Cargo N° 2032094412, el 9 de noviembre de 2012 y con la resolución determinativa, el 22 de julio de 2013, ambos de manera personal, intimándolo a la presentación de la declaración jurada o en su defecto al pago de la deuda tributaria, interrumpiendo el cómputo de la prescripción y demostrando que la obligación tributaria, se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la AGIT, finalizando en este punto al manifestar que no corresponde declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria, solicitando corregir esta inadecuada valoración, por parte de la autoridad demandada.

I.2.2. Alegó la errónea interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, por parte de la AGIT, al haber omitido establecer un criterio y fundamentación respecto a esta norma, denotando que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico causado al Estado (tributo omitido y sanciones), ya que no se puede discriminar que para delitos, si las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, señalando que existe una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, la que no fue valorada por la autoridad demandada.

I.2.3. Indica que no opero la prescripción como manifiesta inadecuadamente la AGIT, como manifestaron con anterioridad no opero la prescripción con relación al IT por el periodo Fiscal 09/2005al no haber tomado en cuenta la AGIT que en ningún momento existió inacción por parte de esta administración tributaria, por el contrario busco el cumplimiento de la obligación además de haber demostrado que el contribuyente ingreso en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción por lo cual haciendo uso de la norma supletoria hace mención de lo establecido por el núm. 1 del art. 341 del Cód. Civ. habiendo transcrito, razón por la que no opero la prescripción de la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó declarar probada la demanda en todas sus partes y revocar la Resolución AGIT-RJ 0102/2014 de 20 de enero, y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 00509/2013 de 6 de junio, en su totalidad.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, señalando lo siguiente:

Que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, que en su Disposición Adicional Quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, infiriendo que el régimen de prescripción establecido en esta ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317, destacando que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria, conforme a la disposición transitoria quinta de las citadas Leyes Nos. 291 y 317, que entro en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no sucedió en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, no correspondiendo la aplicación de las mismas, ya que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la misma versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio de su derecho de cobro, durante el tiempo fijado por la norma.

Señaló que el art. 324 de la C.P.E., dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, dicho artículo se halla incorporado en la parte que regula la política fiscal del Estado Plurinacional, entendimiento que no puede ser independiente de lo dispuesto en la sección II, capítulo tercero, título I, cuarta parte de la C.P.E., adoptando como línea doctrinal que la referida norma constitucional, en una interpretación sistemática y armónica con el art. 322 de esta Ley fundamental, se refiere a la deuda como ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado y no así a los ingresos colectivos como son las obligaciones tributarias, encontrándose la L. N° 2492, plenamente vigente y aplicable en materia tributaria.

Indicó que el art. 3 de la L. N° 154, refiere que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, recalcando que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria y no así el tributo, tal como lo establece esta normativa, abriéndose otros procesos de responsabilidad, como son: ejecutivo, administrativo, civil o penal, contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la Administración Tributaria, respecto a la deuda tributaria, previstos en la L. N° 1178 (SAFCO), a efectos de recuperar la deuda tributaria no determinada o sanción no cobrada, enfatizando que la figura jurídica de la prescripción, tiene como objeto otorgar la seguridad jurídica a toda persona.

Finalmente, refirió que el cómputo de la prescripción del IT del periodo fiscal septiembre 2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, y siendo que la administración tributaria notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez el 22 de julio de 2013 con la R.D. N° 00509/2013, no interrumpió el curso de la prescripción, es decir, que se efectuó cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban prescritas.

Cito como Doctrina Tributaria SIDOT V.3 la Resolución AGIT-RJ/0146/2010 y como Jurisprudencia la Sentencia N° 276/2012 emitida por la sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.1.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0102/2014 de 20 de enero.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

El 9 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notifico con la Vista de Cargo N° 2032094412, al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, intimándolo a la presentación de la Declaración Jurada Formulario N° 156 respecto al Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo fiscal 09/2005 o en todo caso apersonarse a sus dependencias con el objeto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 1.224, equivalentes a Bs 2.191.

No habiendo sido presentados los descargos dentro del plazo establecido por ley, se dio lugar a la emisión de la R.D. N° 00509/2013 de 6 de junio, que fue notificada al sujeto pasivo el 22 de julio de 2013 (fs. 8 a 10 del Anexo N° 2), la cual determinó de ofició la obligación impositiva (deuda tributaria) del contribuyente en un monto de UFVs. 1.177, equivalente a Bs 2.165; por concepto de impuesto y periodo de referencia, importe que comprende el tributo omitido, interés y la sanción; acto administrativo que fue objeto de recurso de alzada, resuelto mediante Resolución ARIT 1096/2013 de 4 de noviembre (fs. 46 a 54 del Anexo N° 1), que revocó totalmente la citada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal septiembre 2005; dando lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT 0102/2014 de 20 de enero (fs. 84 a 94 del Anexo N° 1), que confirmó la resolución de alzada.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del C.P.C., y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de controversia dentro del presente proceso, radica en dos aspectos denunciados: 1) Si la autoridad demandada inobservó la aplicación supletoria de la normativa sustantiva civil, aplicable por mandato del art. 5-II de la L. N° 2492, toda vez que, según afirma la parte demandante, no operó la prescripción de la acción de la administración tributaria respecto al impuesto a las transacciones (IT), por el periodo fiscal 09/2005, aspecto que no fue valorado correctamente en la resolución jerárquica impugnada y; 2) Si es evidente que la AGIT interpretó inadecuadamente el art. 152 de la L. N° 2492.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1.- Análisis y fundamentación.

V.1.1.- Respecto al primer punto denunciado, es imprescindible referirnos a la doctrina, la cual señala que el mecanismo excepcional de supletoriedad es el cumplimiento de condiciones necesarias para su configuración como ser, que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio; que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y finalmente que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida; la falta de una de estas condiciones, hace que no pueda operar la supletoriedad de una legislación en otra.

Bajo ese contexto, sobre la aplicación analógica del código civil pretendida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), para la resolución del caso, se debe en principio tomar en cuenta lo determinado en el art. 8 de la L. N° 2492, la que establece: "I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal. II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta: a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro. b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios. III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes".

Bajo la normativa descrita ut supra, la supletoriedad debe ser interpretada como una excepción normativa que solamente opera ante la existencia de una figura jurídica del ordenamiento legal, el sistema tributario no regulado en forma expresa clara y precisa, en que caso se haría necesario acudir en forma excepcional a otro cuerpo de leyes para regular sus particularidades. Asimismo, se aplicaría excepcionalmente para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con los principios generales del derecho, por ello, hacer referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá excepcionalmente para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

Disposición que establece los métodos de interpretación de las normas tributarias y la aplicación de la analogía, señalando en su última parte que no se aplicará para modificar las normas existentes, razón por la cual al aplicar el sujeto activo normas del código civil en cuanto a la constitución en mora y las formas de cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción, debatida en la resolución impugnada, introdujo de esta manera conceptos ajenos al derecho tributario, modificando las reglas de prescripción establecidas en el código especial., en tal sentido, la resolución impugnada al rechazar la prescripción opuesta por la administración tributaria, fundándose en normas del código civil y ser rechazada la misma por la autoridad demandada, aplicó y dio cumplimiento a las normas de prescripción establecidas en la ley especial, actuando en el marco del principio de legalidad.

En ese sentido, en la especie, directamente relacionado al instituto jurídico de la prescripción, la misma se encuentra ampliamente desarrollada en los arts. 59, 60, 61 y 62 de la L. N° 2492, regulándose su cómputo, interrupción y suspensión, lo que muestra de manera clara y precisa que la materia impositiva sea de especial y previa aplicación, sin que para ello, sea necesario acudir a la supletoriedad de normas en materia civil u otras ramas del derecho; lo contrario, sería quebrantar las bases esenciales del sistema legal tributario, que se rige bajo un principio de especialidad, puesto que de la revisión de actuados administrativos, se evidencia que la administración tributaria aplicó normas del código civil dentro de un proceso administrativo, apartándose de la legalidad que debe ceñir sus actos en directa contraposición a lo establecido por la Constitución Política del Estado, que exige que los órganos del Estado como la Administración encuadren sus actos en el marco de la ley, toda vez que la L. N° 2492, cuenta con la normativa expresa sobre la prescripción, concretamente, en su art. 59 y sgtes, por lo que la parte demandante no demostró el cumplimiento de las condiciones necesarias para la configuración de la supletoriedad.

En consecuencia, por los fundamentos expuestos, corresponde a este Tribunal desestimar la errónea aplicación supletoria de los arts. 1492-I, 1502-6, 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., pretendida por la entidad tributaria en previsión del art. 5-II de la L. N° 2492, consiguientemente a efectos de determinar si efectivamente operó la prescripción de la acción de la parte demandante, debemos referirnos al art. 59 de este Cód. Trib., la que señala: "I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años", norma que nos permite colegir que, no obstante se haya notificado al contribuyente con la R.D. N° 00509/2013, el 22 de julio del mismo año, con el fin de interrumpir el término de la prescripción, conforme prevé el art. 61-a) de la L. N° 2492, dicho diligenciamiento se realizó cuando las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, se encontraban ya prescritas, toda vez, que el cómputo de prescripción del impuesto a las transacciones (IT), del periodo fiscal 09/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, lapso de 4 años, en el que se observa la inacción de la entidad impetrante, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria, respecto a este punto.

V.1.2.- En cuanto se refiere al segundo punto de controversia, es necesario referirnos a la prescripción, categoría jurídica que se le atribuye la función de ser causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica. Al respecto Buitrago Ignacio Josué. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011, señala que: "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho". Bajo el mismo entendido sala plena de este tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar".

Bajo estos parámetros, resulta imprescindible aclarar con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, que esta disposición constitucional es aplicable de acuerdo al entendimiento desarrollado por la sala plena de este Supremo Tribunal de Justicia, sentando línea jurisprudencial respecto a la imprescriptibilidad prevista en la C.P.E. en su art. 324, a través de las Sentencias Nos. 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre, estableciendo claramente que el precepto del referido art. 324, está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también ha sido expresado por la misma sala plena, a través de A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, que señala: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990..."

En ese sentido, concordante con dicho precepto, el art. 152 de la L. N° 2492, dispone: "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado, haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contenciosa administrativa, respecto a este punto debatido, resulta inaplicable al caso.

VI.2.- Conclusiones.

Consecuentemente, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, puesto que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia, en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0102/2014 de 20 de enero, que confirma el recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 1096/2013, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0102/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



469

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 53 a 57 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación de legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO SCZ del SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0357/2014, pronunciada el 11 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 77 a 80; notificación del tercero interesado de fs. 105; réplica de fs. 84 a 86; dúplica de fs. 89 a 90; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda únicamente señala como antecedentes que, dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI08985, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia de GRACO SCZ del SIN procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Generales “La Cañada” SRL con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), “Verificación Específica Crédito Fiscal” referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas han sido declaradas por el sujeto pasivo en los meses de enero, febrero, marzo de 2010, estableciendo una deuda tributaria de 2.051 UFV, equivalente a Bs 3.687; monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago correspondiente al Impuesto al Valor Agregado-Crédito Fiscal (IVA-CF).

El 17 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00365-12, la cual fue notificada al contribuyente mediante cédula el 21 de diciembre de 2012, “objeto de la presente impugnación” (sic).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia GRACO SCZ del SIN señala que ha cumplido con el procedimiento debido al momento de realizar la fiscalización y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el mismo que de la simple revisión de antecedentes administrativos, se puede apreciar que la administración tributaria cumplió a cabalidad, por lo que no ha realizado actuaciones ilegales, además que ha cumplido y aplicó objetivamente la normativa, siguió los procedimientos de fiscalización, atendió todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoró todos los descargos presentados como pruebas, ha hecho conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente esté a derecho y asuma defensa si correspondiese, tales acciones son determinantes para evidenciar que no existe violación alguna, sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, por lo que, se tiene de los hechos acontecidos que todos los derechos y garantías del contribuyente han sido respaldados debidamente.

Previa transcripción del art. 27 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), señala que no es evidente que la AGIT valide las Notas Fiscales Nos. 3832 y 3850 porque corresponden las observaciones legalmente establecidas por la Administración Tributaria, ya que surgieron a consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras informadas por el sujeto pasivo, por lo que, encontraron diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la Orden de Verificación N° 12OVI08985 y revisada dicha verificación se evidenció que estas notas fiscales no cumplen con el art. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano ya que el contribuyente está obligado a respaldar sus actividades con su documentación contable fehaciente, por lo que se evidencia que conforme a los requisitos establecidos para el beneficio del crédito fiscal no le correspondía porque en las notas fiscales objeto de fiscalización, el proveedor consigna como ventas efectuadas montos mayores al declarado en sus declaraciones juradas, además que el E&M Consultores y Auditores de Celio Camacho Sagredo con NIT 2920430012 también tiene facturas con el nombre del contribuyente Import Export J&N de Celio Camacho Sagredo con NIT 2020400012, por lo que dichas transacciones al no cumplir con el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano y la normativa anteriormente mencionada no cumplen con el requisito de demostrar la realización efectiva de la transacción para que las notas fiscales sean válidas, por lo tanto, no son correctos los argumentos mencionados en la resolución jerárquica que pretende beneficiar con crédito fiscal al contribuyente cuando no presentó la documentación suficiente que desvirtuó las observaciones referidas, constituyéndose en contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160-3 del Cód. Trib. Boliviano.

Indica también que, respecto a las Facturas Nos. 2047841 y 2047842, se puede evidenciar que estas notas fiscales fueron registradas en la fecha de pago y no en la fecha de emisión para energía eléctrica, agua y gas como lo establece el art. 8-c) de la L. N° 843, que coincide

con los arts. 43-I de la RND N° 10.0016.07 y 2-II de la RND N° 10.0032.07, por lo que, las dichas Notas Fiscales declaradas por el contribuyente en una fecha distinta a la emitida por su proveedor carece de respaldo legal, no siendo válida para crédito fiscal.

Continúa manifestando que la AGIT resolvió erróneamente la resolución jerárquica porque el contribuyente no ha dado cumplimiento a la normativa tributaria en aplicación de lo dispuesto para la presentación de la documentación que sustente las transacciones de sus compras y no cumple con los requisitos formales indispensables para su validez, por lo que se evidencia notoriamente que la autoridad demandada no analizó los antecedentes del proceso ni la resolución determinativa porque no es correcto que se deje sin efecto la depuración de crédito fiscal correspondiente a los periodos observados más sus accesorios de ley establecidos en la R.D., más aún porque la administración tributaria llevó correctamente el procedimiento de verificación y al haber observado las referidas notas fiscales, fue porque no cuentan con los respaldos necesarios para efectivizar las transacciones realizadas por el contribuyente, por lo cual, claramente se le dio respuesta al contribuyente mediante el análisis respectivo a su documentación presentada encontrándose las mismas expuestas en la resolución determinativa, por lo que el SIN cumplió a cabalidad el procedimiento establecido, conforme el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano.

Finaliza señalando que no habiendo presentado el contribuyente la documentación suficiente que desvirtuó las observaciones, contravino lo señalado por los arts. 35, 37 y 44 del Decreto Ley N° 14379 (Cód. Com.), 17 y 70 de la L. N° 843, 1 y 4-a), 5, 8 y 12 del D.S. N° 21530 (Reglamento al Impuestos al Valor Agregado), y que no puede alegar desconocimiento de la determinación de su deuda determinada por la administración tributaria porque fue plasmada en la R.D., por lo que, concluye que al haberse identificado facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas y que demuestran fehacientemente la efectiva realización de la transacción, resulta no admisible la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte Sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0357/2014 de 11 de marzo, y en definitiva declare firme y subsistente la RD N° 17-00365-12 de 17 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 21 de octubre de 2014, que cursa de fs. 77 a 80, y señala lo siguiente:

Previo transcripción de la resolución jerárquica, indica que en ningún momento la resolución jerárquica señaló que la administración tributaria hubiera incumplido con el procedimiento de fiscalización previsto en el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, todo lo contrario, ya que más bien afirmó que dicho procedimiento fue cumplido; sin embargo, evidenció que las observaciones que efectuó la administración tributaria a las Facturas Nos. 3832 y 3850 son diferentes en la vista de cargo y en la resolución determinativa, lo cual se constituye en una incongruencia de parte de la administración tributaria.

Continúa indicando, que en la resolución jerárquica se procedió a la revisión y análisis de la documentación que respalda las facturas observadas, asimismo, se demostró de forma fehaciente que el sujeto pasivo presentó documentación contable, en el que registra la transacción comercial y el pago efectuado con la cuenta "caja moneda extranjera", tal como lo certifica el proveedor respecto de la cancelación y la emisión de la nota fiscal y el recibo, emitidos con las respectivas firmas, considerándose esta documentación como medio de pago válido y más aún cuando el receptor de la factura no es responsable del comportamiento tributario del emisor de la misma.

En cuanto a las Facturas Nos. 2047841 y 2047842, señala que de la revisión del recurso jerárquico interpuesto por la Administración Tributaria, se evidencia que en ningún momento expresó agravios sobre dichas facturas, por lo que, se tiene que renunció al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, sobre los que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita por el principio de congruencia, por tanto, la demanda contencioso administrativa no es la vía para resolver actos no impugnados en el recurso jerárquico y a los argumentos planteados en la presente demanda, solamente podría responder sobre lo expresamente impugnado y resuelto en el recurso jerárquico conforme los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por la administración tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la Administración Tributaria, respecto a los requisitos que debe cumplir el sujeto pasivo para que se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, la Resolución Jerárquica STG-RJ N° 0064/2005 de 23 de junio.

Finalizó, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y señaló que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0357/2014 de 11 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 4 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó a Eduardo Gutiérrez Sosa en calidad de representante legal de la empresa Servicios Generales "La Cañada" SRL con la Orden de Verificación N° 00120VI08985 comunicándole que será sujeto a un proceso de

determinación correspondiente al IVA-CF de las Facturas Nos. 2047841, 2047842, 003832 y 003850 declaradas en los periodos enero, febrero y marzo 2010, en cuyo cruce de información presentan diferencias; solicitándole que presente: a) Declaraciones Juradas del IVA-CF; b) Libros de Compras IVA; c) Facturas de Compra originales; y d) Medios de pago y cualquier documentación e información requerida durante el proceso de verificación, conforme fs. 2 a 3 y 8 del anexo 3 de antecedentes administrativos.

2. El 14 y 20 de junio de 2012, la administración tributaria recibió del contribuyente la documentación solicitada mediante acta de recepción de documentación, consistente en: libros de compra, declaraciones juradas, facturas de compras y comprobantes de egreso, documentación relacionada a los periodos observados conforme consta fs. 12 a 15 del anexo 3.

3. El 2 de julio de 2012, el SIN emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 00030921 cursante a fs. 78 del anexo 3, por el Incumplimiento al deber formal de registro en libros de compras y ventas IVA contraviniendo los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07, correspondiendo una multa de 1.500 UFV, según lo establecido en el Sub numeral 3.2, numeral 3 del Anexo A de la RND N° 10-0037-07.

4. El 14 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la empresa Servicios Generales “La Cañada” SRL con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08985-229/2012 de 3 de septiembre, que establece una liquidación preliminar de la deuda tributaria de Bs 3.587; equivalente a 2.019,83 UFV, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales y le otorgó un plazo de 30 días para la presentación de los descargos que desee, conforme fs. 95 a 107 del anexo 3 de los antecedentes administrativos; descargos que fueron presentados el 15 de octubre de 2012 por la empresa Servicios Generales “La Cañada” SRL, conforme consta a fs. 101 a 102, y fs. 106 del citado anexo 3.

5. El 21 de diciembre de 2012, el SIN notificó a la empresa Servicios Generales “La Cañada” SRL con la R.D. N° 17-00365-12 de 17 de diciembre, que determinó las obligaciones de la citada empresa contribuyente por un monto total de 2.051 UFV, equivalente a la fecha de su emisión a Bs 3.687; incluyendo el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago, correspondiente al IVA-CF de los periodos febrero y marzo 2010, cursante a fs. 152 a 171 del anexo 3.

6. El 3 de mayo de 2013, la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0318/2013 de fs. 99 a 111 vta. del anexo 1, que revocó totalmente la RD N° 17-00365-12 de 17 de diciembre como respuesta al recurso de alzada interpuesto por el contribuyente Servicios Generales “La Cañada” SRL; sin embargo, fue anulada dicha Resolución de Alzada, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1447/2013 de 13 de agosto, que ordenó a la instancia de alzada emitir nueva resolución que se ajuste a lo determinado en el art. 211-I de la L. N° 3092 (Título V del Cód. Trib. Boliviano).

7. En cumplimiento de lo anteriormente señalado, el 16 de diciembre de 2013 la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0869/2013 de fs. 200 a 213 del anexo 2, que revocó totalmente la RD N° 17-00365-12 de 17 de diciembre emitida por la Gerencia de GRACO SCZ del SIN porque al no existir deuda tributaria en base a la revocatoria de las facturas observadas y detalladas en el fallo, no resultan aplicables las disposiciones contenidas en los arts. 47 y 165 del Cód. Trib. Boliviano; conforme el art. 212-a) de la L. N° 3092.

8. Contra dicha Resolución, la Gerencia de GRACO SCZ del SIN interpuso recurso jerárquico cursante a fs. 235 a 239 del anexo 2, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0357/2014 de 11 de marzo de fs. 262 a 270 del citado Anexo y a fs. 18 a 26 del expediente, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0869/2013 de 16 de diciembre; en consecuencia, se revoca totalmente la RD N° 17-00365-12 de 17 de diciembre de 2012; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano.

9. Contra dicha Resolución, el 25 de marzo de 2014 el representante legal de la sociedad mercantil Servicios Generales “La Castaña” SRL presentó aclaración y complementación, resuelto mediante Auto Motivado AGIT-R.J. N° 0035/2014 de 2 de abril cursante a fs. 287 a 288 vta., del anexo 2, que declaró no ha lugar a la aclaración y rectificación de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0357/2014, quedando firme y subsistente en todas sus partes la misma. Por consiguiente, la Gerencia de GRACO SCZ del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

10. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

11. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 107 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al establecer que el contribuyente Servicios Generales “La Cañada” SRL cumplió con los requisitos establecidos por Ley, para beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró en las Facturas Nos. 003832 y 003850 ya que presentó la documentación respectiva que respalda a las citadas facturas.

V. Análisis de la problemática planteada

V.1. Respecto al objeto de la Litis, sobre la falta de los requisitos establecidos para que el contribuyente servicios generales “La Cañada” SRL se beneficie con el crédito fiscal; la administración tributaria en su acción señaló que el reparo y observación establecidos sobre las Notas Fiscales Nos. 003832 y 003850, presentadas por el sujeto pasivo mencionado, se efectuó en estricto respeto de los arts. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano y 2 de la L. N° 843 porque el sujeto pasivo no presentó documentación contable financiera o medios probatorios de pago que demuestren al SIN la procedencia y cuantía del crédito fiscal consignado en las notas fiscales observadas, constituyendo la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160-3 del Cód. Trib. Boliviano y resultan erróneos los argumentos de la AGIT al validar las Notas Fiscales emitidas por E&M Consultores y Auditores.

Por su parte, la AGIT, confirmó la resolución de alzada que revocó totalmente el acto administrativo de la entidad demandante y por consiguiente, validó las notas fiscales por considerarlas totalmente válidas para acceder al derecho del crédito fiscal IVA, correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de las citadas notas fiscales, a fin de conceder razón al demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente los requisitos con los que debe cumplir una nota fiscal para ser sujeta de crédito, siendo el art. 8-a) de la L. N° 843 que con meridiana claridad establece: "Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras, servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Así también el art. 8 en su primer párrafo del D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamentario de la L. N° 843 sobre el mismo tema prevé: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo".

En ese sentido, en complementación con lo anteriormente señalado, para que el eventual contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró, debe cumplir con tres de los requisitos establecidos en los arts. 4, 5, 7 y 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, que son: 1) La transacción debe estar respaldada con la factura original, 2) Que la factura se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, requisito observado por el SIN, por lo cual, es el que resulta relevante al presente caso y debiendo circunscribirse el análisis solamente respecto a este tercer requisito.

Bajo la normativa legal descrita precedentemente, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que de la verificación de los documentos de descargo presentados, la Factura N° 003832 de 19 de febrero de 2010 de fs. 38 del anexo 3 de antecedentes administrativos, es emitida por E&M Consultores y auditores, la cual detalla como concepto de la misma "Honorarios por servicios de asesoramiento contable, transcripción de datos y Asesoramiento Tributario correspondiente al mes de febrero-2010" (sic), por la suma de Bs 5.302,50; equivalente a \$us.750; con tipo de cambio a 7,07 el dólar, a la fecha de emisión de la factura a favor del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL y debidamente respaldada dicha factura con: El Comprobante Diario N° 20020 de 27 de febrero de 2010 cursante a fs. 39 del anexo 3, el que se verifica el registro del asiento contable y como "cuenta acreedora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores FAC-3832" contra la "cuenta deudora N° 5121007-Honorarios profesionales"; el Comprobante de Egreso N° 91 de 22 de febrero de 2010 cursante a fs. 40 y 41 del anexo 3, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar cuya cuenta acreedora es N° 11101002-Caja moneda extranjera" contra "cuenta deudora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores, por concepto de Asesoramiento de febrero/2010" por \$us.750; la Nota del proveedor E&M Consultores y Auditores CITE: E&M-042/10 de 19 de febrero de 2010 de fs. 42 del anexo 3, por la que solicitaban "la cancelación correspondiente al mes de febrero/10, por servicios de transcripción de datos de ingresos, egresos, traspasos, liquidación de impuestos y asesoramiento tributario" a Servicios Generales "La Cañada" SRL en la suma de \$us.750;-; el Recibo N° 2611 de 3 de marzo de 2010 de fs. 43 del anexo 3, por la suma de \$us.750; que recibió conforme E&M Consultores y Auditores por concepto de Asesoramiento de febrero/2010 entregado por Servicios Generales "La Cañada" SRL; la declaración jurada del Formulario 200 con número de Orden N° 7032003346 de 15 de marzo de 2010 del proveedor en el que declara por ventas la suma de Bs 8.721; cursantes a fs. 46 del anexo 3, importe mayor al facturado; la consulta de dosificación de la factura en cuestión cursante a fs. 47 a 48 del citado anexo; el Libro de Compras IVA del contribuyente de fs. 49 a 52 del anexo 3, en el que se registra la factura ahora analizada (fs. 51 del referido anexo); y la Nota de 26 de junio de 2012 de fs. 53 del anexo 3, emitida por Celio Camacho Sagredo, como Gerente General de la empresa E&M Consultores y Auditores, por la cual el referido proveedor E&M certifica haber emitido la Factura N° 003832, que fue declarada ante el SIN y posteriormente cancelada.

De la misma forma, la Factura N° 003850 de 19 de marzo de 2010 cursante a fs. 55 del anexo 3 de antecedentes administrativos es emitida por E&M Consultores y Auditores, la cual detalla como concepto de la misma "Honorarios por servicios de asesoramiento contable, transcripción de datos y asesoramiento tributario correspondiente al mes de marzo-2010" (sic), la suma de Bs 5.302,50; equivalente a \$us.750; con tipo de cambio a 7,07 el dólar, a la fecha de emisión de la factura a favor del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL y debidamente respaldada dicha factura con el Comprobante de Diario N° 30021 de 26 de marzo de 2010 cursante a fs. 56 del anexo 3, en el que se verifica el registro del asiento contable y como "cuenta acreedora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores Servicios de marzo/10, Factura-3850" contra la "cuenta deudora N° 5121007-Honorarios profesionales de E&M Consultores Factura-3850"; el Comprobante de Egreso N° 143 de 23 de marzo de 2010 cursante a fs. 57 y 58 del anexo 3, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar cuya cuenta acreedora es N° 11101002-Caja moneda extranjera" contra "cuenta deudora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores, por concepto de Asesoramiento de marzo/2010" por \$us.750; la Nota del proveedor E&M Consultores y Auditores CITE: E&M-074/10 de 19 de marzo de 2010 de fs. 59 del anexo 3, por la que solicitaban "la cancelación correspondiente al mes de marzo/10, por servicios de transcripción de datos de ingresos, egresos, traspasos, liquidación de impuestos y asesoramiento tributario" a servicios generales "La Cañada" SRL en la suma de \$us.750; el Recibo N° 26257 de 5 de abril de 2010 de fs. 60 del anexo 3, por la suma de \$us.750; que recibió conforme E&M Consultores y Auditores por concepto de Asesoramiento de Marzo/2010 entregado por Servicios Generales "La Cañada" SRL; la Declaración Jurada del Formulario 200 con número de Orden N° 7032069010 de 15 de abril de 2010 del proveedor en el que declara por ventas la suma de Bs 51.267; cursantes a fs. 63 del anexo 3, importe mayor al facturado; la consulta de dosificación de la factura en cuestión cursante a fs. 64 a 65 del citado anexo; el Libro de Compras IVA del contribuyente de fs. 66 a 70 del anexo 3, en el que se registra la factura ahora analizada (fs. 68 del referido anexo); y la Nota de 26 de junio de 2012 de fs. 53 del anexo 3, anteriormente mencionada, emitida por Celio Camacho Sagredo, como Gerente General de la empresa E&M Consultores y Auditores, por la cual el referido proveedor E&M certifica haber emitido la Factura N° 003832, que fue declarada ante el SIN y posteriormente cancelada; por consiguiente, se advierte que el

contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL dio estricto cumplimiento a la solicitud de documentación mediante la Orden de Verificación N° 00120VI08985 de fs. 2 a 3 del anexo 3.

De lo expuesto, se evidencia que los documentos de descargo descritos ut supra cumplen con los arts. 70-4 del Cód. Trib. Boliviano y 40 del CCom porque presentó documentación contable fehaciente que respaldaba sus actividades, también cumplió con los requisitos exigidos en los arts. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, específicamente en lo referente al tercer requisito, referido a que la transacción se haya realizado efectivamente; es decir, se cumplió con acreditar la transacción realizada entre Servicios Generales "La Cañada" SRL (contribuyente) y E&M Consultores y Auditores (proveedor), por consiguiente no resulta cierto lo afirmado por la entidad demandante, puesto que las transacciones se encuentran debidamente respaldadas con la documentación de descargo ampliamente detallada líneas arriba porque el contribuyente presentó la documentación contable suficiente y necesaria, que demuestra la transacción comercial y el pago efectuado con la "cuenta caja moneda extranjera" y como lo certifica el proveedor E&M Consultores y Auditores en cuanto a la cancelación y la emisión de las notas fiscales y los recibos emitidos con las firmas respectivas tanto del proveedor como del contribuyente, conforme documentación de descargo de fs. 38 a 70 del anexo 3 de antecedentes administrativos, por tanto, se considera que esta documentación refleja las actividades en las que se anota y registra todo ingreso y todo gasto, siendo los medios de pago emergentes de las Facturas Nos. 003832 y 003850 suficientes para acreditar que efectivamente se realizaron las transacciones, por lo que se concluye que corresponde el crédito fiscal del IVA de los periodos fiscales de enero, febrero y marzo 2010 a favor del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL porque dio cumplimiento a los arts. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 y efectivamente realizó el pago por el servicio de asesoramiento contable, transcripción de datos y asesoramiento tributario correspondiente a los meses de febrero y marzo, por lo que no correspondía la depuración de la administración tributaria, privando al contribuyente del derecho al crédito fiscal en relación a dichas notas fiscales.

En cuanto a las observaciones que hizo la administración tributaria, a consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras informadas por el sujeto pasivo; es preciso señalar que, el contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL en calidad de receptor de las facturas citadas no es responsable del comportamiento tributario del emisor o proveedor de las mismas (E&M Consultores y Auditores), el SIN conforme sus facultades establecidas en el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano debió actuar contra el proveedor y no como erradamente hizo, contra el contribuyente, ya que afectó el crédito fiscal de las facturas sujetas a observación cuando no correspondía porque como ya se tiene expresado, Servicios Generales "La Cañada" SRL dio estricto cumplimiento a los requisitos establecidos en los arts. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 para beneficiarse del crédito fiscal del IVA correspondiente a los periodos de enero, febrero y marzo 2010, como acertadamente se estableció en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica), por lo que no existe trasgresión alguna por parte de la Autoridad demandada.

Finalmente, respecto a las Facturas Nos. 2047841 y 2047842, motivo de reclamo por la entidad demandante porque fueron registradas en la fecha de pago y no en la fecha de emisión para energía eléctrica, agua y gas; cabe señalar que, de una revisión del recurso jerárquico de fs. 235 a 239 del anexo 3 interpuesto por la administración tributaria, se advierte que al no haber sido presentado o discutido tal reclamo en sede administrativa, no puede ser objeto de valoración en la presente demanda contencioso administrativa, ya que por mandato expreso del art. 780 del C.P.C.-1975, se tramita como proceso ordinario de puro derecho en razón a que no se evidencia de manera objetiva, que haya existido algún óbice para su reclamo y consideración oportuna en sede administrativa, que amerite en esta instancia, valorar circunstancias no discutidas por la AGIT; de donde resulta que la sentencia que se pronuncia, se refiere exclusivamente a declarar la legalidad y legitimidad del acto administrativo impugnado, o en su caso, su revocatoria por haberse conculcado las normas que rigen a la administración, por consiguiente, no amerita mayor análisis al respecto en cuanto a este punto.

La fundamentación precedente, destinada a resolver el punto de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que no encontró en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0357/2014 de 11 de marzo, que confirmó la resolución de Alzada, la cual revocó totalmente los reparos establecidos en la R.D. N° 17-00365-12, de 17 de diciembre de 2012 agravio alguno, porque si bien es cierto que la administración tributaria durante el proceso de fiscalización cumplió con el debido procedimiento, aplicó objetivamente la normativa tributaria, siguió los procedimientos de fiscalización, atendió todos los requerimientos del contribuyente conforme el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, dando la oportunidad al mismo de presentar los descargos que cursan en obrados respeto a sus derechos así como al debido proceso, cumpliendo la resolución determinativa con los requisitos previstos por el art. 99 del citado Adjetivo Tributario; sin embargo, por los fundamentos expuestos en la presente resolución, no es menos cierto que realizó una mala valoración de la prueba de descargo en relación a las facturas analizadas.

V.2. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis y fundamentación hasta aquí efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que no resulta evidente la afirmación del demandante cuando en el fundamento de su acción afirma que el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción con relación a las Facturas Nos. 003832 y 003850 ya que presentó la documentación contable fehaciente que respalda dicho requisito, por lo que la AGIT al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0357/2014 de 11 de marzo, no incurrió en transgresión alguna de las normas jurídicas citadas, habiendo realizado una correcta y adecuada interpretación de las disposiciones legales en las que fundó su decisión.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0357/2014 de 11 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del C.P.C.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 53 a 57 vta., interpuesta por el representante de legal de la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0357/2014 de 11 de marzo dictada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



470

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 53 a 58., interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación de legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO SCZ del SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0370/2014, pronunciada el 11 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 84 a 88, réplica de fs. 92 a 94, dúplica de fs. 97 a 98; notificación del tercero interesado de fs. 112 y apersonamiento de fs. 120 a 127; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 120VI08986, el departamento de fiscalización dependiente de la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, verificó las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), "verificación específica crédito fiscal", con relación únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, facturas declaradas por el sujeto pasivo en los meses de abril, mayo y junio de 2010, estableciendo una deuda tributaria de 33.371 UFV, equivalente a Bs 59.996, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago correspondiente al impuesto al valor agregado-crédito fiscal (IVA-CF).

El 17 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00365-12, la cual fue notificada al contribuyente mediante cédula el 7 de enero de 2013, "objeto de la presente impugnación" (sic).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia GRACO SCZ del SIN señala que ha cumplido con el procedimiento debido al momento de realizar la fiscalización y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, por lo que no ha realizado actuaciones ilegales debido a que cumplió objetivamente la normativa, siguió los procedimientos de fiscalización, atendió todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoró todos los descargos presentados como pruebas, ha hecho conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente esté a derecho y asuma defensa si correspondiese, tales acciones son determinantes para evidenciar que no existe violación alguna, sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, por lo que, se tiene de los hechos acontecidos que todos los derechos y garantías del contribuyente han sido respaldados debidamente.

Previa transcripción del art. 27 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), señala que no es posible que la AGIT valide las Notas Fiscales Nos. 3872, 3874, 3891 y 3092 porque corresponden a las observaciones legalmente establecidas por la administración tributaria, ya que surgieron a consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras informadas por el sujeto pasivo, por lo que, encontraron diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la Orden de Verificación 120VI089869 y revisada dicha

verificación se evidenció que estas notas fiscales no cumplen con el art. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano ya que el contribuyente está obligado a respaldar sus actividades con su documentación contable fehaciente, por lo que se evidencia que conforme a los requisitos establecidos para el beneficio del crédito fiscal no le correspondía porque en las notas fiscales objeto de fiscalización, el proveedor consigna como ventas efectuadas montos mayores al declarado en sus declaraciones juradas, además que el E&M Consultores y Auditores de Celio Camacho Sagredo con NIT 2920430012 también tiene facturas con el nombre del contribuyente Import Export J&N de Celio Camacho Sagredo con NIT 2020400012, por lo que dichas transacciones al no cumplir con el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano y la normativa anteriormente mencionada no cumplen con el requisito de demostrar la realización efectiva de la transacción para que las notas fiscales sean válidas, por lo tanto, no son correctos los argumentos mencionados en la resolución jerárquica que pretende beneficiar con crédito fiscal al contribuyente cuando no presentó la documentación suficiente que desvirtuó las observaciones referidas, constituyéndose en contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160-3 del Cód. Trib. Boliviano.

Indica también que, respecto a la Factura N° 10444, se puede evidenciar que fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión para energía eléctrica, agua y gas como lo establece el art. 8-a) de la L. N° 843, que coincide con los arts. 43-I de la RND N° 10.0016.07 y 2.II de la RND 10.0032.07, por lo que, dicha Nota Fiscal declarada por el contribuyente en una fecha distinta a la emitida por su proveedor carece de respaldo legal, no siendo válida para crédito fiscal.

Continúa manifestando que la AGIT resolvió erróneamente la resolución jerárquica porque el contribuyente no ha dado cumplimiento a la normativa tributaria en aplicación de lo dispuesto para la presentación de la documentación que sustente las transacciones de sus compras y no cumple con los requisitos formales indispensables para su validez, por lo que se evidencia notoriamente que la autoridad demandada no analizó los antecedentes del proceso ni la resolución determinativa porque no es correcto que se resuelva revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0871/2013 en la parte referida a la factura N° 10444 y confirmar la revocación de las Facturas Nos 3872, 3874, 3891 y 3092 emitidas por E&M Consultores y Auditores se deje sin efecto la depuración de crédito fiscal por Bs 23.313, más aún porque la administración tributaria llevó correctamente el procedimiento de verificación y al haber observado las referidas notas fiscales, fue porque no cuentan con los respaldos necesarios para efectivizar las transacciones realizadas por el contribuyente, por lo cual, claramente se le dio respuesta al contribuyente mediante el análisis respectivo a su documentación presentada encontrándose las mismas expuestas en la resolución determinativa, por lo que el SIN cumplió a cabalidad el procedimiento establecido, conforme el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano.

Finaliza señalando que no habiendo presentado el contribuyente la documentación suficiente que desvirtuó las observaciones, contravino lo señalado por los arts. 35, 37 y 44 del D.L. N° 14379 (Cód. Com.), 17 y 70 de la L. N° 843, 1 y 4.a), 5, 8 y 12 del D.S. N° 21530 (Reglamento al Impuesto al Valor Agregado), y que no puede alegar desconocimiento de la determinación de su deuda determinada por la administración tributaria porque fue plasmada en la R.D., por lo que, concluye que al haberse identificado facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas y que demuestran fehacientemente la efectiva realización de la transacción, resulta no admisible la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte Sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0370/2014 de 11 de marzo, y en definitiva declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00366-12 de 17 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda señalando lo siguiente:

Que la normativa señalada en los arts. 74-4 de la L. N° 2492 y 4-b) de la L. N° 843 que señala que el hecho imponible se perfecciona en el momento que se finalice la ejecución o prestación, así mismo señala que para beneficiarse con el crédito fiscal se debe cumplir con los tres requisitos 1) Estar respaldado con una factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

En ese sentido, respecto a la Factura N° 10444, señaló que fue emitida por el consumo de gas del mes de abril de 2010 y fue observada porque fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión es decir en el mes de mayo de 2010 cuando debía declararse en abril de 2010 como establecen los art. 8-a) y 10 de la L. N° 843, por lo que la observación de la administración tributaria está referida al momento de la apropiación del crédito fiscal. de la revisión de la nota fiscal se evidencia que la misma fue emitida el mismo día del pago que se encuentran registrado en dicha factura y no como expone la factura el día de su emisión, que de conformidad al art. 41 de la RND N° 10-0016-07, para que la empresa pueda computar el crédito fiscal debe contar la factura original, no siendo posible registrar la factura mencionada en el periodo fiscal de la fecha de emisión de la factura, cuando todavía no se había emitido la misma, cuyo incumplimiento no es atribuible al usuario, siendo la observación del SIN incorrecta cuando pretende que el usuario registre por adelantado una nota fiscal que no cursa en su poder.

En cuanto a las Fact. Nos. 3872, 3874, 3891 y 3902 observadas porque la transacción no se hubiera realizado efectivamente, señaló que se encuentran respaldadas con los Comprobantes de Diario N° 40026, 40028, 50025, y 60022 en los que figuran las transacciones en una cuenta acreedora N° 21202002 Honorarios por pagar contra la Cuenta Acreedora N° 51201007, siendo tres facturas por \$us. 750; y una por \$us. 850; Honorarios por pagar, notas del proveedor solicitando el pago de las facturas por elaboración de estados financieros recibos de E&M Consultores y Auditores N° 308, 309, 120 y 59 las declaraciones juradas de los formularios 200 con Nos. De Orden 7032161168, 7032208639 y 7032269068 del proveedor que declara por ventas Bs 36.363; por el periodo abril de 2010, Bs 1.390.450; por mayo de 2010 y Bs 946.652; por el periodo junio 2010, la consulta de dosificación de las facturas en cuestión, el Libro de Compras IVA del recurrente en el que registra las Facturas Nos. 3872, 3874, 3891 y 3902, que fueron declaradas y canceladas ante el SIN de lo que se establece que el sujeto pasivo presente

documentación contable, en la que se registra la transacción comercial y el pago efectuado, por lo que debió la administración tributaria en ejercicio de sus facultades en contra del proveedor.

Citando como doctrina tributaria la Resolución Jerárquica STG-RJ N° 0064/2005 de 23 de junio y la Sentencia N° 510/2013 de 27 noviembre dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0370/2014 de 11 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 4 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó a Eduardo Gutiérrez Sosa, como representante legal de la empresa Servicios Generales "La Cañada" SRL con la Orden de Verificación N° 0012OVI08986 comunicándole que será sujeto a un proceso de determinación correspondiente al IVA-CF de las Facturas Nos. 3872, 3874, 10444, 3891 3902 declaradas en los periodos abril, mayo y junio 2010, en cuyo cruce de información presentan diferencias; solicitándole que presente: 1) Declaraciones juradas del IVA-CF; 2) Libros de compras IVA; 3) Facturas de compra originales; y 4) Medios de pago y cualquier documentación e información requerida durante el proceso de verificación, conforme fs. 2 a 3 y 8 del anexo 1 de antecedentes administrativos.

2. El 14 y 20 de junio de 2012, la Administración Tributaria recibió del contribuyente la documentación solicitada mediante acta de recepción de documentación, consistente en: libros de compra, declaraciones juradas, facturas de compras y comprobantes de egreso, documentación relacionada a los periodos observados conforme consta fs. 12-14 del anexo 1.

3. El 2 de julio de 2012, el SIN emitió el Acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 00030922, por el incumplimiento al deber formal de registro en libros de compras y ventas IVA contraviniendo los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07, correspondiendo una multa de 1.500 UFV, según lo establecido en el Sub numeral 3.2, numeral 3 del Anexo A de la RND N° 10-0037-07.

4. El 14 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la empresa Servicios Generales "La Cañada" SRL con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08986-0158/2012 de 7 de agosto, que establece una liquidación preliminar de la deuda tributaria de Bs 57.721,60, equivalente a 32.603,71 UFV, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multas por Incumplimiento de deberes formales y le otorgó un plazo de 30 días para la presentación de los descargos que desee, conforme fs. 95 a 107 del anexo 3 de los antecedentes administrativos; descargos que fueron presentados el 15 de octubre de 2012 por la empresa Servicios Generales "La Cañada" SRL, conforme consta a fs. 114 a 121 del anexo 1.

5. El 21 de diciembre de 2012, el SIN notificó a la empresa Servicios Generales "La Cañada" SRL con la RD N° 17-00366-12 de 17 de diciembre, que determinó las obligaciones de la citada empresa contribuyente por un monto total de 33.371 UFV, equivalente a la fecha de su emisión a Bs 59.996, incluyendo el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y multa por omisión de pago, correspondiente al IVA-CF de los periodos abril, mayo y junio 2010, cursante a fs. 164 a 184 del anexo 1.

6. El 16 de diciembre de 2013, la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0871/2013 de fs. 258 a 274 del anexo 2, que revocó parcialmente la RD N° 17-00366-12 de 17 de diciembre como respuesta al recurso de alzada interpuesto por el contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL; sin embargo, fue revocada parcialmente, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 370/2014 de 11 de marzo, en la parte referida a la factura N° 10444 emitida por YPFB Redes Gas y ductos Santa Cruz y confirmó la revocación de facturas 3872, 3874, 3891 y 3902 emitidas por E&M Consultores y Auditores, en consecuencia sin efecto legal valor legal la R.D. N° 17-00366-12 de 17 de diciembre de 2012.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al establecer que el contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL cumplió con los requisitos establecidos en la normativa, para beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró en las facturas Nos. 3872, 3874, 3891, 3092 y 10444 ya que presentó la documentación respectiva que respalda a las citadas facturas.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. Sobre la falta de los requisitos establecidos para que el contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL se beneficie con el crédito fiscal; la administración tributaria en su acción señaló que el reparo y observación sobre las Facturas Nos. 3872, 3874, 3891, 3092 y 10444 se efectuó en estricto respeto de los arts. 70-4 del Cód. Trib. Boliviano y 2 de la L. N° 843 porque considera que el sujeto pasivo no presentó documentación contable financiera o medios probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal consignado en las notas fiscales observadas, constituyendo la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160-3 del Cód. Trib. Boliviano y que resultan erróneos los argumentos de la AGIT al validar dichas notas fiscales emitidas por E&M Consultores y Auditores.

Por su parte, la AGIT, confirmó la resolución de alzada que revocó parcialmente el acto administrativo de la entidad demandante y por consiguiente, validó las notas fiscales por considerarlas totalmente válidas para acceder al derecho del crédito fiscal IVA, correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de las citadas notas fiscales, a fin de conceder razón al demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente los requisitos con los que debe cumplir una nota fiscal para ser sujeta de crédito, siendo el art. 8-a) de la L. N° 843 que con meridiana claridad establece: "Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras, servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Así también el art. 8 en su primer párrafo del D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamentario de la L. N° 843 sobre el mismo tema prevé: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo".

En ese sentido, en complementación de lo anteriormente señalado, para que el eventual contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró, debe cumplir con tres de los requisitos establecidos en los arts. 4, 5, 7 y 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, que son: 1) La transacción debe estar respaldada con la factura original, 2) Que la factura se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, requisito observado por el SIN, por lo cual, es el que resulta relevante al presente caso y debiendo circunscribirse el análisis solamente respecto a este tercer requisito.

Bajo la normativa legal descrita precedentemente, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que de la verificación de los documentos de descargo presentados, las facturas 3872, 3874, 3891, 3092 febrero de 2010 de fs. 38 del anexo 3 de antecedentes Administrativos, fueron emitidas por E&M Consultores y Auditores, por "Honorarios por servicios de asesoramiento contable, Transcripción de datos y asesoramiento tributario correspondiente al mes de febrero-2010" (sic), por la suma de Bs 5.302,50;-\$us. 750; con tipo de cambio 7,04 el dólar; por la suma de Bs 6009,50; equivalente a \$us.850 con tipo de cambio a 7,07 el dólar; por la suma de Bs 5.302,50; \$us 750;; con tipo de cambio 7,07 el dólar , por la suma Bs 5.302,50;-\$us 750; con tipo de cambio 7,07 el dólar a la fecha de emisión de la factura, respectivamente a favor del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL., notas fiscales respaldadas con: Comprobante Diario N° 40026 de 30 de abril cursante a fs. 24 del anexo 1, Comprobante Diario N° 400268 de 30 de abril cursante a fs. 37 del anexo 1, comprobante diario 50025 de 31 de mayo cursante a fs. 61 del anexo 1, Comprobante Diario N° 60022 de 30 de junio cursante a fs. 80 del anexo 1, en los que se verifica el registro del asiento contable y como "Cuenta Acreedora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores Fact. Nos.3872;3874;3891;3902 contra la "Cuenta Deudora N° 5121007-Honorarios profesionales"; los comprobantes de egreso 214 de 29 de abril de 2010 de fs. 25 del anexo 1, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar cuya cuenta acreedora es N° 11101002-Caja moneda extranjera" contra "cuenta deudora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores, por concepto de asesoramiento de abril/2010" por \$us.750; la Nota del proveedor E&M Consultores y Auditores CITE: E&M-107/10 de 21 de abril de 2010 de fs. 27 del anexo 1, los comprobantes de egreso N° 215 de 29 de abril de 2010 de fs. 38 del Anexo N° 1, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar cuya cuenta acreedora es N° 11101002-Caja moneda extranjera" contra "cuenta deudora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores, por concepto de elaboración auditoría fiscal 2009" por \$us.850; la Nota del proveedor E&M Consultores y Auditores CITE: E&M-129/10 de 29 de abril de 2010 de fs. 40 del anexo 1, los Comprobantes de Egreso N° 284 de 31 de mayo de 2010 de fs. 62 del Anexo N° 1, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar cuya cuenta acreedora es N° 11101002-Caja moneda extranjera" contra "cuenta deudora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores, por concepto de asesoramiento de mayo/2010" por \$us.750; la Nota del proveedor E&M Consultores y Auditores CITE: E&M-158/10 de 20 de mayo de 2010 de fs. 64 del anexo 1 y los comprobantes de egreso N° 338 de 26 de junio de 2010 de fs. 81 del Anexo N° 1, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar cuya Cuenta Acreedora es N° 11101002-Caja moneda extranjera" contra "cuenta deudora N° 21202002-Honorarios por pagar a E&M Consultores, por concepto de asesoramiento de junio/2010" por \$us.750; la Nota del proveedor E&M Consultores y Auditores CITE: E&M-191/10 de 22 de junio de 2010 de fs. 83 del anexo , en las que solicitan "la cancelación correspondiente al mes de abril/10 auditoría fiscal/2009, mayo y junio/2010 respectivamente, por servicios de transcripción de datos de ingresos, egresos, traspasos, liquidación de impuestos y asesoramiento tributario" a servicios generales "La Cañada" SRL; y mediante recibos 308, 309, 120 y 59 de fs.28, 41 ,65 y 84 del anexo 1, se evidencia que recibió conforme E&M Consultores y Auditores por los trabajos realizados concepto de asesoramiento de servicios generales "La Cañada" SRL; la declaración jurada del formulario 200 cursante a fs. 31, 44, 68 y 87 del Anexo N° 1 que fue declaradas ante el SIN y posteriormente canceladas.

De lo expuesto, se evidencia que los documentos de descargo descritos precedentemente, cumplen con los arts. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano y 40 del Cód.Com porque presentó documentación contable fehaciente que respaldaba sus actividades, también cumplió con los requisitos exigidos en los art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, específicamente en lo referente al tercer requisito, referido a que la transacción se haya realizado efectivamente; es decir, se cumplió con acreditar la transacción realizada entre Servicios Generales "La Cañada" SRL (contribuyente) y E&M Consultores y Auditores (proveedor), por consiguiente no resulta cierto lo afirmado por la entidad demandante, puesto que las transacciones se encuentran debidamente respaldadas con la documentación de descargo ampliamente detallada líneas arriba porque el contribuyente presentó la documentación contable suficiente y necesaria, que demuestra la transacción comercial y el pago efectuado con la "cuenta caja moneda extranjera" y como lo certifica el proveedor E&M Consultores y Auditores en cuanto a la cancelación y la emisión de las notas fiscales y los recibos emitidos con las firmas respectivas tanto del proveedor como del contribuyente, conforme documentación de descargo de fs. 21 a 122 del anexo 1 de antecedentes administrativos, por tanto, se considera que esta documentación refleja las actividades en las que se anota y registra todo ingreso y todo gasto, siendo los medios de pago emergentes de las Facturas Nos. 3872, 3874, 3891, 3092 suficientes para acreditar que efectivamente se realizaron las transacciones, por lo que se concluye que corresponde el crédito fiscal del IVA de los periodos fiscales de abril, mayo y junio 2010 a favor del contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL porque dio cumplimiento a los art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 y efectivamente realizó el pago por el servicio de asesoramiento contable, transcripción de datos y asesoramiento tributario correspondiente a los meses de febrero y marzo, por lo que no correspondía la depuración de la administración tributaria, privando al contribuyente del derecho al crédito fiscal en relación a dichas notas fiscales.

En cuanto a las observaciones que hizo la Administración Tributaria, a consecuencia del cruce de información entre las ventas informadas por los proveedores y las compras informadas por el sujeto pasivo; es preciso señalar que, el contribuyente Servicios Generales "La Cañada" SRL en calidad de receptor de las facturas dio estricto cumplimiento a los requisitos establecidos en los art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 para beneficiarse del crédito fiscal del IVA correspondiente a los periodos de abril, mayo y junio 2010, como acertadamente se estableció en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica), por lo que no existe trasgresión alguna por parte de la autoridad demandada.

Con relación a la Factura N° 10444 observada por la administración tributaria, surge de la prestación continua como es la provisión de gas (GNV), generando tanto el débito como el crédito fiscal, el nacimiento del hecho generador se produce en el momento de la emisión de la factura, independientemente de que haya sido pagado, no pudiendo condicionarse el pago del débito fiscal a la efectiva cancelación del monto facturado en cumplimiento a la previsión del art. 6-VII de la RND 10.0016.17 con la modificación dispuesta por la RND 10-0037.37.

Ahora bien, la administración tributaria depuró con el entendimiento que al no haber sido imputado en el mismo periodo de la emisión de la Factura N° 10444, habiendo la AGIT en estricto apego a la ley y al principio de verdad material previsto en el art. 4 inc. d) de la L. N° 2341, revocado dicha determinación, concediendo al contribuyente el derecho al crédito fiscal en relación a dicha factura, que como se tiene dicha fue emitida el 30 de abril, pero fue pagada el 11 de mayo como consta a fs. 53 del anexo N° 1, contando así con el sustento legal para ser sujeto a crédito fiscal en el periodo cancelado cumpliendo así los requisitos exigidos por el art. 8 del D.S. N° 21530.

Efectuada la fundamentación precedente para resolver el punto de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que no encontró en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0370/2014 de 11 de marzo, haya aplicado de manera incorrecta la normativa tributaria; porque si bien es cierto, que la administración tributaria durante el proceso de fiscalización cumplió con el debido procedimiento, aplicó objetivamente la normativa tributaria, siguió los procedimientos de fiscalización, atendió todos los requerimientos del contribuyente conforme el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, dando la oportunidad al mismo de presentar los descargos que cursan en obrados en respeto a sus derechos así como al debido proceso, cumpliendo la resolución determinativa con los requisitos previstos por el art. 99 del citado adjetivo tributario; sin embargo, por los fundamentos expuestos en la presente resolución, no es menos cierto que realizó una mala valoración de la prueba de descargo en relación a las facturas analizadas.

V.2. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis y fundamentación hasta aquí efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que no resulta evidente la afirmación del demandante cuando en el fundamento de su acción afirma que el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción con relación a las Facturas ya que presentó la documentación contable fehaciente que respalda dicho requisito, por lo que la AGIT al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0370/2014 de 11 de marzo, no incurrió en transgresión alguna de las normas jurídicas citadas, habiendo realizado una correcta y adecuada interpretación de las disposiciones legales en las que fundó su decisión.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la resolución impugnada, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del C.P.C.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 53 a 58, interpuesta por el representante legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0370/2014 de 11 de marzo dictada por la AGIT.

Relator: Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



471

**Boliviana de Ingeniería S.R.L. (BOLDEING S.R.L.)
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33 vta., subsanada a fs. 39, interpuesta por Diego Flores Almanza, en representación de Boliviana de Ingeniería SRL (BOLDEING SRL, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014, pronunciada el 31 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 48 a 52.; apersonamiento del tercero interesado de fs. 59 a 61; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 93; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda únicamente señala como antecedentes, que el 1 de octubre de 2013 interpusieron recurso de alzada contra de la Resolución Determinativa N° 17-00508-13 de 11 de septiembre de 2013 emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), ya que la misma no fue realizada en forma imparcial, fue incompleta y con una interpretación errónea y forzada de la ley, y dicho recurso fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0017/2014, que confirmó la RD citada.

Contra dicha resolución, interpusieron recurso jerárquico, resuelto por la AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa ahora demandante no estaba facultado para interponer el referido recurso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa BOLDEING SRL señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 no realiza una correcta interpretación del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y que sí cumplió a cabalidad con lo que indican los arts. 204 del citado Código y 8 del D.S. N° 27241.

Continúa indicando que al momento de presentar el recurso de alzada, acompañaron el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo de 2012, el cual, le otorga facultades para representar a la Empresa en todo tipo de trámites ya sean estos judiciales o Administrativos, por lo que Diego Flores Almanza estaba facultado para presentar recurso de alzada o jerárquico en estricto cumplimiento al art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano, cumpliendo con todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, poder realizar todos los trámites pertinentes en favor de la empresa y no así como señaló la AGIT; es decir, que cumplió con los arts. 198 del Cód. Trib. Boliviano y 8-b) del D.S. N° 27241, quedando ampliamente demostrado que tenía amplias facultades para representar a la Empresa BOLDEING SRL.

Señala también que los recursos administrativos que plantearon en la Autoridad de Impugnación Tributaria deben responder a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), transcribiendo inextenso dicha disposición legal, e indicando que tanto el recurso de alzada como el jerárquico están sometidos al principio de informalismo, por lo que, si bien se hubiera cometido algún tipo de error u omisión al presentar el recurso correspondiente, sin que se acepte la supuesta falencia establecida en la resolución jerárquica, lo que correspondía era proseguir con el trámite hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014, para que se dicte una nueva resolución de recurso jerárquico, pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 48 a 52, y señala lo siguiente:

Que el art. 198-l-b) de la "L. N° 3092", siendo lo correcto la L. N° 2492, dispone que los recursos de alzada y jerárquico deben interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, conteniendo el nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y documentos respaldatorios de la personería del recurrente, y la omisión de cualquiera de estos requisitos, determina que la autoridad disponga su

subsanción o aclaración en el término improrrogable de 5 días, computables a partir de la notificación con la observación, si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarará el rechazo del recurso.

Señala también, que el art. 202 de la "L. N° 3092", siendo lo correcto la L. N° 2492, regula la legitimación activa, indicando que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre y el art. 204-I de la misma Ley, señala que el recurrente podrá concurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido, y que las personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan.

Continúa transcribiendo los arts. 36 de la L.P.A. y 55 de su Reglamento (RLPA) referidos a las nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, para concluir que en el presente caso se evidencia la carencia de legitimación activa para interponer un recurso contra la resolución de alzada, incumpliendo los arts. 198-I-b) y 204-I del Cód. Trib. Boliviano, por lo que, correspondía que se saneé el proceso y se dicte el auto de admisión del recurso jerárquico conforme con lo previsto por el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDT V.3 de la Administración Tributaria, respecto a la falta de presentación de representación suficiente, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0204/2005 y como jurisprudencia el A.S. N° 118/2010 de 28 de abril.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por BOLDEING SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 13 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó a Javier Flores Quinteros en representación de BOLDEING SRL con la Orden de Verificación N° 39120VI00220 con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo noviembre de 2009 y solicitó la presentación de: a) Orden de Verificación; b) Facturas o notas fiscales de las compras detalladas en el cuadro; c) Libro de compras IVA de los periodos correspondientes a las notas fiscales detalladas; y d) Cualquier otra documentación que el contribuyente considere necesaria para descargar las observaciones, conforme fs. 2 a 3 y 8 a 11 del anexo 2.

2. El 19 de junio de 2012, Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL mediante nota solicitó prórroga de 30 días para el ordenamiento, verificación y cumplimiento de los documentos solicitados, la cual fue atendida por proveído N° 24-00465-12 de 26 de junio de 2012; y el 9 de julio de 2012, la citada empresa presentó descargos conforme acta de recepción de documentación de fs. 22 del anexo 2.

3. El 15 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó a BOLDEING SRL con la Nota CITE: SIN/GGC/DF/NOT/00480/2012 de fs. 23 del anexo 2, requiriéndole: a) Extractos bancarios, de los periodos enero a diciembre de 2009; b) Medios de pago o cualquier otra documentación; c) Documentación que respalde el ingreso de materiales a almacenes y salida de los mismos (comprobantes de ingreso a almacenes), de los periodos enero a diciembre de 2009.

4. El 28 de septiembre de 2012, la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N°. 00047447 de fs. 222 del anexo 2, por incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria, durante el procedimiento de fiscalización, sancionado con 3.000 UFV; N° 00047448 de fs. 223 del citado anexo, por registro erróneo en el libro de compras y ventas IVA por el periodo noviembre 2009, sancionado con 3.000 UFV; N° 00047449 cursante a fs. 224 del anexo referido, por presentación del libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV "sin errores del periodo noviembre 2009" (sic). Actas que fueron canceladas el 28 de septiembre de 2012 mediante boletas de pago 1000 conforme consta de fs. 225 a 227 del citado anexo 2 de antecedentes administrativos.

5. El 10 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/ N°000632/2013 concluyendo que respecto a las Facturas Nos. 84, 205 y 3009, el contribuyente no presentó la documentación que se constituya prueba clara, completa y fidedigna que demuestre la efectiva materialización de la transacción y la procedencia del crédito fiscal IVA, y observado de acuerdo con las ordenes de entrega, el producto fue entregado a distintas ferreterías ubicadas en la ciudad y en direcciones respecto a las cuales el contribuyente no ha acreditado la vinculación con sus obras o servicios ejecutados, estableciendo una deuda tributaria por el IVA del periodo fiscal noviembre 2009 el total de 25.099 UFV, equivalente a Bs 46.166.

6. Posteriormente, la Administración Tributaria en 14 de junio de 2013 notificó a Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL con la Vista de Cargo N° 29-00053-13 de 10 de junio, que establece la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo fiscal ya mencionado, en 25.099 UFV equivalente a Bs 46.166; monto que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, aclarando que las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación no forman parte de la deuda tributaria, cursante a fs. 234 a 240 del anexo 2; ameritando que el 12 de julio de 2013 BOLDEING SRL mediante Nota BOL-ADM-086/2013 presente sus descargos a dicha vista de cargo.

7. El 12 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula a Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL con la R.D. N° 17-00508-13 de 11 de septiembre, que determinó la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo fiscal noviembre 2009, en 25.336 UFV, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago.

8. Contra dicha Resolución, Diego Flores Almanza interpuso recurso de alzada (fs. 32 a 44 del anexo 1), resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0017/2014 de 6 de enero cursante a fs. 109 a 123 vta., del anexo 1 de antecedentes administrativos, que confirmó la RD N° 17-00508-13 de 11 de septiembre conforme el art. 212.I.b) de la L. N° 3092 (Título V del Cód. Trib. Boliviano).

9. Contra dicha resolución, el 28 de enero de 2014 Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL interpuso recurso jerárquico de fs. 126 a 135 del anexo 1, admitido mediante auto de admisión del recurso jerárquico cursante a fs. 136 del citado Anexo y resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014, debiendo la instancia de alzada efectuar las observaciones correspondientes otorgando la posibilidad al sujeto pasivo, de subsanar las mismas de conformidad a lo establecido en art. 198 del Cód. Trib. Boliviano; conforme el art. 212-I-c) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la empresa BOLDEING SRL interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (C.P.C.-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 93 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

El objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al determinar la nulidad de obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico de fs. 136 del anexo 1, inclusive, porque la empresa BOLDEING SRL no habría cumplido con todos los requisitos exigidos en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano respecto a la personería de su representante legal para la presentación de su recurso jerárquico, o en su defecto por el principio de informalismo se debió proseguir con la tramitación del proceso hasta que se resuelta el fondo de lo demandado.

V. Análisis de la problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA, se establece la nulidad de los actos administrativos definitivos o actos equivalentes ante la carencia o inexistencia de los requisitos formales indispensables que causen indefensión al administrado o afecten al interés público; asimismo indica que la autoridad administrativa, para evitar nulidades, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos y omisiones observadas, por lo que, dicha normativa le confiere a la AGIT las facultades de control para que el procedimiento se desenvuelva sin vicios procesales, debiendo velarse por el cumplimiento, sobre todo, de los principios de legalidad previsto por el art. 4-g) de la LPA y del debido proceso establecido en el art. 115-II de la C.P.E., entendido como -que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar-, y concordante a su vez con el art. 4-c) de la LPA, referido al principio de sometimiento pleno a la Ley, que establece que la Administración Pública debe regir sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

En ese contexto, es menester señalar que el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano "Forma de interposición de los Recursos", establece: "Los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: ...b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente"; asimismo el inc. c) del citado art. señala: "Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto" (sic). Asimismo, el art. 219 del Código citado, establece el procedimiento que se deberá realizar para el recurso jerárquico, señalando que:

“...b) Una vez presentado el recurso jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o Intendencia Departamental, el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso del Superintendente Tributario Regional en el plazo de cinco días....” (sic).

Bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que la ARIT a través de su Directora Ejecutiva Interina emitió el auto de admisión del recurso jerárquico de fs. 136 del anexo 1, admitiendo el recurso jerárquico de fs. 126 a 135 de dicho anexo, ordenando la remisión de actuados administrativos ante la AGIT dentro del plazo de 3 días siguientes a la notificación con el presente auto; sin embargo, en el mismo auto de admisión hizo notar que la parte recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, por lo que, de dicha aseveración se evidencia que la ARIT solamente observó el incumplimiento de los requisitos para la presentación del recurso jerárquico establecido en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, específicamente el del parág. I-c), el cual, ordena que se indique la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; empero de la revisión de los antecedentes administrativos se advierte que, tampoco cumplió con el requisito del parág. I-b) de la disposición legal citada, puesto que Diego Flores Almanza como representante legal no adjuntó el mandato legal expreso, ni acompañó el poder de representación que corresponde y menos aún los documentos respaldatorios de la personería o calidad de representante legal de la empresa BOLDEING SRL, simplemente presentó su recurso jerárquico por intermedio de la Nota BOL-ADM-022/2014 de 27 de enero, con fecha de presentación el 28 de enero de 2014; es decir, sin adjuntar documentación alguna conforme se advierte del sello de recepción de su recurso cursante a fs. 126 del anexo 1, pero que la ARTI omitió observar.

De lo expuesto, se advierte que, la ARIT observó únicamente por el incumplimiento a lo determinado en el art. 198-I-c) del Cód. Trib. Boliviano, pero a pesar de tal situación fue motivo de admisión, sin tomar en cuenta el art. 219-b) del Cód. Trib. Boliviano, que clara y expresamente señala que una vez presentado el recurso jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional, actualmente Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) el mismo debe ser admitido, observado o rechazado mediante Auto expreso del Superintendente Tributario Regional, ahora ARIT en el plazo de 5 días, por consiguiente, la ARIT Cochabamba al evidenciar que la empresa recurrente no cumplió con los requisitos descritos ut supra; es decir, adjuntar acto administrativo que se impugna, mandato legal expreso, ni poder de representación que faculte actuar a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa BOLDEING SRL, debió observar la presentación del recurso jerárquico y ordenar que se subsane en el plazo improrrogable de 5 días a partir de su notificación con el auto de observación del recurso jerárquico en estricto cumplimiento del art. 198-III del Cód. Trib. Boliviano y no como en el caso de autos aconteció, que la ARIT Regional Cochabamba incongruentemente admitió el recurso, pero al mismo tiempo reconoció que no se cumplió con requisitos esenciales para la interposición del recurso jerárquico señalados en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que, tal aspecto originaría que se arrastren posteriormente una serie de vicios procesales en futuros actuados emitidos en vía administrativa a raíz de tal circunstancia y que acarren nulidades ulteriores, por tanto, resulta correcta la determinación de anular obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico conforme los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA ya que facultaban a la AGIT disponer de la nulidad de obrados a efectos de corregir los defectos y omisiones observadas y las cuales se detallaron anteriormente, fundamentalmente para evitar futuras nulidades, por lo que fue correcta la determinación de la autoridad demandada en la resolución jerárquica ahora impugnada.

En cuanto a la aplicación del principio de informalismo como alega la Empresa demandante; cabe señalar que, en el marco en el que debe pronunciarse la presente Sentencia, se tiene que el principio de informalismo, consagrado por el art. 4-j) de la LPA, consiste en que la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado y que pueden ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas sin que pueda interrumpirse el procedimiento administrativo, norma que es concordante con el art. 43 de la misma disposición legal, que permite a la Administración requerir que en el plazo de cinco días, se subsanen las deficiencias o se acompañen los documentos necesarios, bajo apercibimiento de tenerse como desistida la solicitud.

Al efecto, corresponde señalar que el informalismo a favor del administrado, tiene como fundamento que las reclamaciones producidas en sede administrativa, no están sometidas a formalidades precisas debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad siempre a favor de los recurrentes, para evitar que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados, esto en razón de que los consumidores y particulares en su gran mayoría actúan sin patrocinio de letrado y sin posibilidad alguna de dominar los procedimientos legales y por ello, efectúan presentaciones que no reúnen sino raramente los caracteres de un escrito judicial.

De lo expuesto y en aplicación al presente caso del principio referido, previamente resulta necesario analizar si el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, eran considerados como no esenciales, por lo que se advierte lo siguiente:

En cuanto al requisito establecido en el parágrafo I, inciso c), referido a que deba indicarse la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; cabe señalar que, dicho requisito por la importancia del mismo ante la consideración del recurso jerárquico interpuesto, es netamente esencial porque sin el acto administrativo que se impugna, la AGIT desconocería el contenido de la resolución de alzada que se pretende modificar o dejar sin efecto, no pudiendo dar un criterio legal y argumentado sin conocer los argumentos de fondo que fueron motivo de impugnación ante la instancia jerárquica, por lo que resulta indispensable este requisito incumplido por la empresa recurrente.

Finalmente, respecto al segundo requisito establecido en el parágrafo I, inciso b) del citado art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, referido al mandato legal expreso a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa demandante; cabe señalar que, la insuficiencia ausencia del documento que acredite la representación legal que invoca quien presenta recursos de impugnación, no puede ser considerado como un requisito formal susceptible de posterior subsanación porque precisamente el art. 13 de la LPA señala que toda persona que formule solicitudes a la administración pública, podrá actuar por sí o por medio de su representante o mandatario debidamente acreditado, quien deberá exhibir poder notariado para todas las actuaciones administrativas, norma de la que se concluye que la actuación por mandato, requiere ineludiblemente de la presentación del documento que acredite tal representación, el cual además debe ser claro en cuanto a su objeto y las

facultades que confiere, concluyéndose en consecuencia, que al constituirse en un requisito esencial, no puede ser subsanado posteriormente invocando el principio de informalidad desarrollado precedentemente y como erradamente alega la parte demandante; más aún si consideramos que, como ya se expresó líneas arriba, la Empresa BOLDEING SRL al interponer su recurso jerárquico de fs. 126 a 135 del anexo 1 de antecedentes administrativos, no adjuntó documento alguno que acredite la representación de Diego Flores Almanza como representante legal de dicha empresa, tal aspecto es claramente evidente conforme sello de recepción de fs. 126 del anexo 1, firmado por el funcionario de la ARIT; por tanto no resultan evidentes los reclamos de la empresa demandante, siendo inaplicable el principio de informalismo en el presente caso (las negrillas son nuestras).

De lo manifestado, se evidencia que la AGIT, aplicó correctamente la normativa tributaria referida a los requisitos esenciales que se deben cumplir al momento de interponer un recurso jerárquico conforme los arts. 198 y 219 del Cód. Trib. Boliviano y precisamente en cumplimiento de los derechos al debido proceso y a la defensa de la Empresa BILDEING SRL consagrados en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., es que la autoridad demandada anuló obrados hasta el vicio más antiguo, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa tributaria como alegó erradamente la parte demandante.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias del art. 198-I-b) y c) y parág. III y art. 219-b), ambos del Cód. Trib. Boliviano, referidos a la forma de interposición del recurso jerárquico y su procedimiento, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos de la empresa ahora demandante consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del C.P.C.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 31 a 33 vta., subsanada a fs. 39 de obrados interpuesta por la empresa BOLDEING SRL, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo dictada por la AGIT.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



472

Boliviana de Ingeniería S.R.L. (BOLDEING S.R.L.)
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 32 vta., interpuesta por Diego Flores Almanza, en representación de Boliviana de Ingeniería SRL (BOLDEING SRL), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014, pronunciada el 31 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 40 a 44; apersonamiento del tercero interesado de fs. 73; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 74; y decreto de autos para resolución en la misma foja, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda únicamente señala como antecedentes, que el 7 de abril de 2014, la entidad demandante fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014, de 31 de marzo pronunciada por la autoridad demandada, resolución que incurre en incorrecta aplicación de la ley, al haber anulado obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa ahora demandante no estaba facultado para interponer el referido recurso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa BOLDEING SRL señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014 no realiza una correcta interpretación del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y que sí cumplió a cabalidad con lo que indican los arts. 204 del citado Cód. y 8 del D.S. N° 27241.

Continúa indicando que al momento de presentar el recurso de alzada, acompañaron el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo de 2012, el cual, le otorga facultades para representar a la empresa en todo tipo de trámites ya sean estos judiciales o Administrativos, por lo que Diego Flores Almanza estaba facultado para presentar recurso de alzada o jerárquico en estricto cumplimiento al art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano, cumpliendo con todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, poder realizar todos los trámites pertinentes en favor de la Empresa y no así como señaló la AGIT; es decir, que cumplió con los arts. 198 del Cód. Trib. Boliviano y 8-b) del D.S. N° 27241, quedando ampliamente demostrado que tenía amplias facultades para representar a la Empresa BOLDEING SRL.

Señala también que los recursos administrativos que plantearon en la Autoridad de Impugnación Tributaria deben responder a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), transcribiendo inextenso dicha disposición legal, e indicando que tanto el recurso de alzada como el jerárquico están sometidos al principio de informalismo, por lo que, si bien se hubiera cometido algún tipo de error u omisión al presentar el recurso correspondiente, sin que se acepte la supuesta falencia establecida en la resolución jerárquica, lo que correspondía era proseguir con el trámite hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014, para que se dicte una nueva resolución de recurso jerárquico, pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 40 a 44, y señala lo siguiente:

Que el art. 198-I-b) de la L. N° 3092, dispone que los recursos de alzada y jerárquico deben interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, conteniendo el nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y documentos respaldatorios de la personería del recurrente, y la omisión de cualquiera de estos requisitos, determina que la autoridad disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de 5 días, computables a partir de la notificación con la observación, si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarará el rechazo del recurso.

Señala también, que el art. 202 de la L. N° 3092, regula la legitimación activa, indicando que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre y el art. 204I de la misma Ley, señala que el recurrente podrá concurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido, y que las personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan.

Continúa transcribiendo los arts. 36 de la LPA y 55 de su Reglamento (RLPA) referidos a las nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, para concluir que en el presente caso se evidencia la carencia de legitimación activa para interponer un recurso contra la resolución de alzada, incumpliendo los arts. 198-I-b) y 204-I del Cód. Trib. Boliviano, por lo que, correspondía que se saneé el proceso y se dicte el auto de admisión del recurso jerárquico conforme con lo previsto por el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDT V.3 de la Administración Tributaria, respecto a la falta de presentación de representación suficiente, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0204/2005 y como jurisprudencia el A.S. N° 118/2010 de 28 de abril.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la Resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por BOLDEING SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014 de 31 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 15 de mayo de 2012, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 3912OVI00211 para el contribuyente Boliviana de Ingeniería S.R.L. con alcance al impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente al periodo febrero de 2009 y solicitó la presentación de: a) Orden de verificación; b) Facturas o notas fiscales de las compras detalladas en el cuadro; c) Libro de compras IVA de los periodos correspondientes a las notas fiscales detalladas; y d) Cualquier otra documentación que el contribuyente considere necesaria para descargar las observaciones, conforme fs. 2 a 3 del anexo 1., siendo notificado mediante cédula Javier Flores Quinteros en representación legal de BOELDING SRL el 13 de junio de 2012 (fs. 20 del anexo 1).

2. El 19 de junio de 2012, Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL mediante nota solicitó prórroga de 30 días para el ordenamiento, verificación y cumplimiento de los documentos solicitados, la cual fue atendida por proveído N° 24-00465-12 de 26 de junio de 2012 (fs. 24 del anexo 1) y el 9 de julio de 2012, la citada empresa presentó descargos conforme acta de recepción de documentación de fs. 25 del anexo 1.

3. El 15 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó a BOLDEING SERL con la Nota CITE: SIN/GGC/DF/NOT/ N° 00480/2012 de fs. 26 del anexo 1, requiriéndole: a) Extractos bancarios, de los periodos enero a diciembre de 2009; b) Medios de pago o cualquier otra documentación; c) Documentación que respalde el ingreso de materiales a almacenes y salida de los mismos (comprobantes de ingreso a almacenes), de los periodos enero a diciembre de 2009.

4. El 28 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N°. 00047468 de fs. 343 del anexo 2, por Incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria, durante el procedimiento de fiscalización, sancionado con 3.000 UFV; por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información requerida por la administración tributaria.

5. El 10 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/ N° 000632/2013 (fs. 345-352 del anexo 2), en base al cual se pronunció la Vista de Cargo N° 29-00044-13 de 10 de junio de 2013, que establece la obligación tributaria del contribuyente sobre base cierta, correspondiente al Valor Agregado IVA del periodo fiscal febrero de 2009, estableciendo además como liquidación previa una deuda tributaria de 229-456 UFVs, que incluye impuesto omitido actualizado, interés y la sanción por la calificación preliminar de la conducta (fs. 353-355 del anexo 2).

6. El 12 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL con la R.D. N° 17-00499-13 de 11 de septiembre de 2013, que determinó la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo fiscal febrero 2009, en 231.523 UFV, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 380 a 389 del anexo 2, reiterada a fs. 1-10 del anexo 3).

7. Contra dicha Resolución, Diego Flores Almanza interpuso recurso de alzada en los términos de la nota que discurre de fs. 32 a 43 del anexo 3, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0013/2014 de 6 de enero cursante a fs. 109 a 123 vta. del anexo 3 de antecedentes administrativos, que confirmó la RD N° 17-00499-13 de 11 de septiembre conforme el art. 212-l-b) de la L. N° 3092 (Título V del Cód. Trib. Boliviano).

8. La resolución, antedicha, mereció la interposición del recurso jerárquico por el representante de BOLDEING SRL conforme consta a fs. 127-136 del anexo 3, admitido mediante auto de admisión del recurso jerárquico cursante a fs. 137 del citado Anexo y resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014, debiendo la instancia de alzada efectuar las observaciones correspondientes otorgando la posibilidad al sujeto pasivo, de subsanar las mismas de conformidad a lo establecido en art. 198 del Cód. Trib. Boliviano; conforme el art. 212-l-c) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la empresa BOLDEING SRL interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 74 de obrados.

IV. De la notificación al tercero interesado.

No obstante que en el decreto de admisión de la demanda de fs. 35 del expediente, no se dispuso la notificación a GRACO Cochabamba del SIN, en su condición de tercero interesado, esta entidad se apersonó al proceso conforme consta en el memorial de fs. 73 de obrados, reconociéndosele su apersonamiento y su condición de tercero interesado en la providencia de fs. 74, en la que además de pronunció el decreto de "autos para resolución".

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al determinar la nulidad de obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico de fs. 137 del anexo 3, inclusive, porque la empresa BOLDEING SRL no habría cumplido con todos los requisitos exigidos en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano respecto a la personería de su representante legal para la presentación de su recurso jerárquico, o en su defecto por el principio de informalismo se debió proseguir con la tramitación del proceso hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo

ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14-V, establece: “Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano”. El art. 109-I de la citada norma dispone: “Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección”. Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA, se establece la nulidad de los actos administrativos definitivos o actos equivalentes ante la carencia o inexistencia de los requisitos formales indispensables que causen indefensión al administrado o afecten al interés público; asimismo indica que la autoridad administrativa, para evitar nulidades, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos y omisiones observadas, por lo que, dicha normativa le confiere a la AGIT las facultades de control para que el procedimiento se desenvuelva sin vicios procesales, debiendo velarse por el cumplimiento, sobre todo, de los principios de legalidad previsto por el art. 4-g) de la LPA y del debido proceso establecido en el art. 115-II de la C.P.E., entendido como -que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar-, y concordante a su vez con el art. 4-c) de la LPA, referido al principio de sometimiento pleno a la ley, que establece que la administración pública debe regir sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

En ese contexto, es menester señalar que el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano “Forma de interposición de los recursos”, establece: “Los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: ...b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente”; asimismo el inc. c) del citado art. señala: “Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto” (sic). Asimismo, el art. 219 del Código citado, establece el procedimiento que se deberá realizar para el recurso jerárquico, señalando que: “...b) Una vez presentado el recurso jerárquico, en secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o Intendencia Departamental, el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso del Superintendente Tributario Regional en el plazo de 5 días...” (sic).

Bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que la ARIT a través de su Directora Ejecutiva Interina emitió el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de fs. 137 del anexo 3, admitiendo el recurso jerárquico deducido por el contribuyente, ordenando la remisión de actuados administrativos ante la AGIT dentro del plazo de 3 días siguientes a la notificación con dicho auto de admisión; sin embargo, en el mismo auto se hizo notar que la parte recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, por lo que, de dicha aseveración se evidencia que la ARIT solamente observó el incumplimiento de los requisitos para la presentación del recurso jerárquico establecido en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, específicamente el del parág. I, inc. c), el cual, ordena que se indique la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; empero de la revisión de los antecedentes administrativos se advierte que, tampoco cumplió con el requisito del parág. I, inc. b) de la disposición legal citada, puesto que Diego Flores Almanza como representante legal no adjuntó el mandato legal expreso, ni acompañó el poder de representación que corresponde y menos aún los documentos respaldatorios de la personería o calidad de representante legal de la empresa BOLDEING SRL, simplemente presentó su recurso jerárquico por intermedio de la Nota BOL-ADM-015/2014 de 27 de enero, con fecha de presentación de 28 de enero de 2014; es decir, sin adjuntar documentación alguna conforme se advierte del sello de recepción de su recurso cursante a fs. 127 del anexo 3, aspecto que la ARTI omitió observar.

De lo expuesto, se advierte que, la ARIT observó únicamente el incumplimiento a lo determinado en el art. 198-I-c) del Cód. Trib. Boliviano, pero a pesar de tal situación fue motivo de admisión, sin tomar en cuenta el art. 219-b) del Cód. Trib. Boliviano, que clara y expresamente señala que una vez presentado el recurso jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional, actualmente Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) el mismo debe ser admitido, observado o rechazado mediante Auto expreso del Superintendente Tributario Regional, ahora ARIT en el plazo de 5 días, por consiguiente, la ARIT Cochabamba al evidenciar que la empresa recurrente no cumplió con los requisitos descritos ut supra; es decir, adjuntar acto administrativo que se impugna, mandato legal expreso, ni poder de representación que faculte actuar a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa BOLDEING SRL, debió observar la presentación del recurso jerárquico y ordenar que se subsane en el plazo improrrogable de 5 días a partir de su notificación con el auto de observación del recurso jerárquico en estricto cumplimiento del art. 198-III del Cód. Trib. Boliviano y no como aconteció en el caso de autos, en el que la ARIT Regional Cochabamba incongruentemente admitió el recurso, pero al mismo tiempo reconoció que no se cumplió con requisitos

esenciales para la interposición del recurso jerárquico señalados en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que, tal aspecto originaría que se arrastren posteriormente una serie de vicios procesales en futuros actuados emitidos en vía administrativa a raíz de tal circunstancia y que acarren nulidades ulteriores, por tanto, resulta correcta la determinación de anular obrados hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico conforme los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA ya que facultaban a la AGIT disponer de la nulidad de obrados a efectos de corregir los defectos y omisiones observadas y las cuales se detallaron anteriormente, fundamentalmente para evitar futuras nulidades, por lo que fue correcta la determinación de la autoridad demandada en la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

En cuanto a la aplicación del principio de informalismo como alega la Empresa demandante; cabe señalar que, en el marco en el que debe pronunciarse la presente Sentencia, se tiene que el principio de informalismo, consagrado por el art. 4-j) de la LPA, consiste en que la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado y que pueden ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas sin que pueda interrumpirse el procedimiento administrativo, norma que es concordante con el art. 43 de la misma disposición legal, que permite a la Administración requerir que en el plazo de cinco días, se subsanen las deficiencias o se acompañen los documentos necesarios, bajo apercibimiento de tenerse como desistida la solicitud.

Al efecto, corresponde señalar que el informalismo a favor del administrado, tiene como fundamento que las reclamaciones producidas en sede administrativa, no están sometidas a formalidades precisas debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad siempre a favor de los recurrentes, para evitar que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados, esto en razón de que los consumidores y particulares en su gran mayoría actúan sin patrocinio de letrado y sin posibilidad alguna de dominar los procedimientos legales y por ello, efectúan presentaciones que no reúnen sino raramente los caracteres de un escrito judicial.

De lo expuesto y en aplicación al presente caso del principio referido, previamente resulta necesario analizar si el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, eran considerados como no esenciales, por lo que se advierte lo siguiente:

En cuanto al requisito establecido en el parág. I-c), referido a que deba indicarse la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; cabe señalar que, dicho requisito por la importancia del mismo ante la consideración del recurso jerárquico interpuesto, es netamente esencial porque sin el acto administrativo que se impugna, la AGIT desconocería el contenido de la resolución de alzada que se pretende modificar o dejar sin efecto, no pudiendo dar un criterio legal y argumentado sin conocer los argumentos de fondo que fueron motivo de impugnación ante la instancia jerárquica, por lo que resulta indispensable este requisito incumplido por la empresa recurrente.

Finalmente, respecto al segundo requisito establecido en el parágrafo I- b del citado art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, referido al mandato legal expreso a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa demandante; cabe señalar que, la insuficiencia ausencia del documento que acredite la representación legal que invoca quien presenta recursos de impugnación, no puede ser considerado como un requisito formal susceptible de posterior subsanación porque precisamente el art. 13 de la LPA señala que toda persona que formule solicitudes a la Administración Pública, podrá actuar por sí o por medio de su representante o mandatario debidamente acreditado, quien deberá exhibir poder notariado para todas las actuaciones administrativas, norma de la que se concluye que la actuación por mandato, requiere ineludiblemente de la presentación del documento que acredite tal representación, el cual además debe ser claro en cuanto a su objeto y las facultades que confiere, concluyéndose en consecuencia, que al constituirse en un requisito esencial, no puede ser subsanado posteriormente invocando el principio de informalidad desarrollado precedentemente y como erradamente alega la parte demandante; más aún si consideramos que, como ya se expresó líneas arriba, la Empresa BOLDEING SRL al interponer su recurso jerárquico, no adjuntó documento alguno que acredite la representación de Diego Flores Almanza como representante legal de dicha empresa, tal aspecto es claramente evidente conforme sello de recepción de fs. 126 del anexo 1, firmado por el funcionario de la ARIT; por tanto no resultan evidentes los reclamos de la empresa demandante, siendo inaplicable el principio de informalismo en el presente caso.

De lo manifestado, se evidencia que la AGIT, aplicó correctamente la normativa tributaria referida a los requisitos esenciales que se deben cumplir al momento de interponer un recurso jerárquico conforme los arts. 198 y 219 del Cód. Trib. Boliviano y precisamente en cumplimiento de los derechos al debido proceso y a la defensa de la Empresa BILDEING SRL consagrados en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., es que la autoridad demandada anuló obrados hasta el vicio más antiguo, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa tributaria como alegó erradamente la parte demandante.

VII. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias del art. 198-I-b) y c) y parág. III y art. 219-b), ambos del Cód. Trib. Boliviano, referidos a la forma de interposición del recurso jerárquico y su procedimiento, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos de la empresa ahora demandante consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del C.P.C.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en

única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 30 a 32 vta., de obrados interpuesta por la empresa BOLDEING SRL, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014 de 31 de marzo dictada por la AGIT.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



473

**Administración de Aduana Zona franca Comercial e Industrial Winner
c/ La Autoridad General Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Administración de Aduana Zona franca Comercial e Industrial Winner, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0940/2013 de 1 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 29 a 33, la contestación de fs. 54 a 56; replica de fs. 158-159, duplica de fs. 163 a 167; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

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

Que la Administración de Aduana Zona franca Comercial e Industrial Winner de la Aduana Nacional, emitió la Resolución Determinativa AN-WINZZ-RDS-R.D.S. N° 151/2012 de 12 de noviembre notificada al sujeto pasivo y/o tercero responsable el 5 de diciembre de 2012, mediante la cual se resolvió declarar firme la deuda tributaria correspondiente a al DUI 2006/735/-11039 el 10 de julio de 2006, instruyendo a la vez la ejecución de la deuda tributaria por el tributo impago por el importe de 2.681.07 UFV's y por el otro la sanción de la multa del 100% de la deuda tributaria, por la omisión de pago que corresponde a un importe igual de 2.681.07 UFV's, contra la Agencia despachante de la aduana Villarreal S.R.L., y al Importador Rolando Reyes Carreño Justiniano, al generar y validar la DUI N° 2006/735/C- 11039 el 10 de julio de 2006 y no pagar el tributo determinado. Que Oscar Apolinar Villarreal Terrazas en calidad de representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Villarreal S.R.L., el 26 de diciembre de 2012 interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa N-WIN-R.D.S. N° 151/2012 de 12 de noviembre y en virtud a ello, el 19 de abril de 2013 la autoridad general de impugnación tributaria emitió la resolución de recurso de alzada que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la AN-WINZZ-RDS-N° 151/2012 de 12 de noviembre, motivando la interposición del recurso jerárquico, a través del cual fue emitida la resolución jerárquico, a través del cual fue emitida la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- 0940/2013 de 1 de julio de 2013.

I.2.- Fundamentos de derecho de la demanda.

La parte actora señala que la determinación de la Administración de Aduana, al emitir la R.D. N-WINZZ-RDS-N° 151/2012 de 12 de noviembre se resume en dos aspectos: el primero radica en el hecho de que se instruyó la ejecución de la deuda tributaria correspondiente al gravamen arancelario y el IVA de la DUI 2006/735/-11039 de 10 de julio de 2006, toda vez que al ser válida y aceptada por la administración aduanera, perfecciona el hecho generador de a obligación tributaria y por ende constituye título de ejecución tributaria de pago exigible por el monto ya determinado; por otra parte, se tuvo que al no haber pagado la deuda tributaria, de conformidad al art. 165 de la L. N° 2492, adicionalmente se fijó la multa por la omisión de pago consistente en el 100% de los tributos aduaneros no cancelados, por lo que tanto la ARIT, así como la AGIT, debieron pronunciarse sobre los aspectos mencionados, por cuerda separada, al determinar la deuda tributaria determinada y por otro la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, aspectos que difieren completamente y no admiten analogía.

Que sin embargo, la AGIT, decidió erróneamente declarar prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI N° C-11039 de 10 de julio de 2006 validada y no pagada, dejando sin efecto la Resolución Administrativa AN-WINZZ-RDS-N° 151/2012 de 12 de noviembre, sosteniendo que la facultad de establecer e imponer las sanciones administrativas, aspectos que difieren completamente y no admiten analogía.

Que, sin embargo, la AGIT, decidió erróneamente declarar prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI N° C-11039 de 10 de julio de 2006 validada y no pagada, dejando sin efecto la Resolución Administrativa AN-WINZZ-RDS- N° 151/2012 de 12 de noviembre, sosteniendo que la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas prescriben en forma conjunta.

Que la agencia despachante de Aduana Villarreal S.R.L., por cuenta de su comitente Rolando Reyes Carreño Justiniano, al validar la DUI N° 2006/735/c- 11039 en 10 de julio de 2006 produce la aceptación por la Administración aduanera, perfeccionando el hecho generador de la obligación tributaria y consecuentemente determina la deuda tributaria; como referencia cita el art. 108 de la L. N° 2492, arts. 6,8 y 13 de la L. N° 1990, arts. 6, 10, 113 y 59 del D.S. N° 25780, Reglamento a la Ley General de Aduanas a efectos de señalar que la facultad de la Aduana Nacional para ejecutar deudas tributaria ya determinadas, no se extingue con el tiempo, como establecer el parág. IV de la norma precitada, hecho que no fue valorado correctamente por la AGIT al momento de dictar la resolución impugnada.

I.3.- Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita declarar probada la demanda, evocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ N° 0940/2013 de 01 de julio de 2013 emitida por la Autoridad General de impugnación tributaria, declarando en consecuencia, firma la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre, a fin de conservar subsistente la facultad de la aduana nacional de ejecutar la deuda tributaria determinada, en el entendido de que la misma tienen que ser ejecutada al ser imprescriptible y estar debidamente determinada por el sujeto pasivo o tercero responsable.

II.- De la contestación a la demanda.

De fs. 54 a 56 cursa memorial de contestación a la demanda, mediante el cual Daney David Valdivia Coria se apersona y contesta la demanda en los siguientes términos:

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 940/2013 de 01 de julio de 2013 se encuentra plenamente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos; sin embargo señala que respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Aduanera, el 10 de julio de 2006 la ADA Villarreal SRL a nombre del importador Rolando Reyes Carreño Justiniano, registro y valido la DUI N° 11039 para la nacionalización del vehículo vagoneta, chasis JN8AR05Y2VW126264, FRV 060510854; asimismo, el 5 de diciembre de 2012 la Administración Aduanera notifico personalmente a Oscar Villarreal en calidad de representante legal de la ADA, con la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre, que declaro firme la deuda tributaria de 2.681.07 UFV's, contra Rolando Reyes Carreño Justiniano y la referida ADA por omisión de pago de tributos aduaneros, importación e intereses del valor del tributo omitido y la sanción pecuniaria por contravención tributaria e instruyo la ejecución tributaria establecida en la Sección VII, Título II de la citada ley, en cuanto al art. 108, parágrafo II de la mencionada norma.

Que el computo de la prescripción debe realizarse tomando en cuenta el nacimiento y perfeccionamiento del hecho generado que se dio en el momento de la aceptación de la citada DUI, el 10 de julio de 2006, por lo que de conformidad al art. 60-I de la L. N° 2492, computo de cuatro años para determinar la deuda tributaria comenzó el 1 de enero de 2007 y finalizo el 31 de diciembre de 2010 por lo que de conformidad con los arts. 8 y 9 de la L. N° 1990 y 6 del D.S. N° 25870 se establece que la acción para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, ya estaban prescritos.

Refiere que el 5 de diciembre de 2012 se procedió a notificar la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre, es decir, cuando ya estaba prescrita la facultad de la administración aduanera, puesto que no se produjo causal alguna de interrupción establecida en el art. 61 de la L. N° 2492, quedando por tanto prescritas las acciones de la administración aduanera, motivo por el cual se revocó totalmente la resolución de alzada declarando prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI N° C-11039 de 10 de julio de 2006 validada y no pagada, dejando sin efecto la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre.

II.1.- Petitorio.

Concluyo solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativo interpuesta por la Administración de Aduana zona Franca Comercial e Industrial Winner, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica.

III.- Del tercero interesado.

De fs. 62 a 64 cursa memorial de apersonamiento del tercero interesado Oscar Apolinar Villarreal, quien en lo principal señala que el termino para la prescripción en el caso de autos, inicio el 1 de enero de 2007 y concluyo el 31 de diciembre de 2010, por lo que cualquier acción de la administración, para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer la facultad de ejecución tributaria, se encontraba prescrita, por lo que la AGIT actuó conforme a derecho al declarar la prescripción.

III.1.- Petitorio.

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

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativo que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

De fs. 15 a 17 cursa la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre, que declara firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI N° 2006/735/-11039, por omisión de pago de tributos aduaneros de importación e interese, más la sanción del 100% el valor del tributo omitido y la sanción pecuniaria por contravención tributaria contra la agencia despachante, la cual fue objeto de recurso de alzada por la ADA Villarreal S.R.L., en función al cual se emitió el Informe Técnico Jurídico de 17 de abril de 2013, (fs. 91 a 96), que recomienda obrar anulados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre, al evidenciarse la existencia de vicios que vulneran el derecho a la defensa y al debido proceso del sujeto pasivo.

A fs. 47 cursa el registro y validación de la DUI N° C-11039; de fs. 97 a 105 cursa la resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/RA N° 0232/2013 de 19 de abril que resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la R.D. AN- WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre inclusive, con la finalidad de que la administración aduanera realice los procedimientos previstos en los arts. 108 y 168 de la L. N° 2492.

Una vez interpuesto el recurso jerárquico, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGI-RJ N° 0940/2013 de 1 de julio que revoco totalmente la resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0232/2013 de 19 de abril, declarando prescrita la deuda tributaria emergente de la DUI N° C11039 de 10 de julio de 2006.

V.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si en el caso de autos, prescribió la deuda tributaria emergente de la DUI N° C-11039 de 10 de julio de 2006.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa de agosto en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuesto por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Que el 5 de diciembre de 2012, la administración de zona franca comercial e industrial Winner hizo conocer a Oscar Villarreal en calidad de la ADA Villarreal S.R.L., la R.D. AN-WIN-RDS N° 151/2012 de 12 de noviembre que declaro firme la deuda tributaria correspondiente a la DUI N° C-11039, por omisión de pagos de tributos aduaneros de importación, en virtud al hecho de que el 10 de julio de 2006, la Agencia Aduanera Villarreal SRL, (ADA Villarreal S.R.L.) registro y valido la DUI N° C-11039 para la nacionalización de un vehículo vagoneta, chasis JN8ARO5Y2VW N°126264 con FRV 060510854, por un valor FOB de \$. 1.465.75; debiendo efectuarse el pago por la contravención tributaria en el plazo de tres días hábiles.

Que la DUI N° C-11039 fue registrada y validada el 10 de julio de 2006 por la ADA Villarreal S.R.L., correspondiendo efectuar el computo desde la mencionada fecha, tomando en cuenta que en la mencionada fecha se produjo el hecho generador, por tanto el computo de cuatro años para determinar la deuda tributaria inicio el 1 de enero de 2007 y finalizo el 31 de diciembre de 2010, de conformidad a la previsión del art. 60-I de la L. N° 2492. Consiguientemente. La R.D. AN-WIN-RDS- N° 151/2012 de 12 de noviembre, fue notificada al sujeto pasivo el 5 de diciembre de 2012, es decir cuando ya estaba prescrita la facultad de la administración aduanera al efecto señalado, siendo evidente también, que no cursa en antecedentes administrativos prueba laguna que permita determinara que se hubiese producido alguna causal de interrupción del curso de la prescripción; consiguientemente, la acción como determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, culmino el 31 de diciembre de 2010.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la AGIT está enmarcada dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fojas 29 y 33 vta., interpuesta por la administración de aduana zona franca comercial e industrial Winner contra la AGIT, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recuso Jerárquico N° AGIT-RJ 0940/2013 de 1 de julio.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



474

**Empresa Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL S.A.)
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa, cursante de fs. 49 a 54 vta., interpuesta por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A., ENTEL S.A., representada por Oscar Coca Antezana, que impugnan la MEFP/VPT/URJMJ N° 13 de 30 de enero de 2014 de fs. 10 a 21, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes y Fundamentos de hecho de la demanda.

La Empresa de Telecomunicaciones ENTEL S.A., expuso que, en el ámbito de las telecomunicaciones, para realizar sus promociones aplicó el instructivo emitido por la ATT, que se refiere a campañas promocionales y publicidad en los mercados de telecomunicaciones a través de la Resolución Administrativa Regulatoria TL N° 0106/2010 de 23 de febrero y que la Autoridad del Juego no consideró la L. N° 164 en su Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13, donde manifiesta de manera incorrecta la inexistencia en el ordenamiento jurídico sobre aspectos de promociones en el ámbito de las telecomunicaciones.

Por otra parte, señala que la AJ incurrió en vulneración al principio non bis ídem, toda vez que acepta expresamente que la ATT mediante la Resolución Administrativa Regulatoria TL N° 0106/2010, precautela al mercado y la libre competencia en la telecomunicaciones, de prácticas anticompetitivas y distorsiones en el mercado, entre otros; por lo que ENTEL al ser un proveedor del servicio de telecomunicaciones se encuentra bajo el manto específico regulatorio de la ATT para el ejercicio de su ámbito empresarial, incluyendo sus promociones; sin embargo, asevera lo contrario en su Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13 de 6 de marzo de 2013, pretendiendo la aplicabilidad simultánea para ENTEL S.A. de las normas de la ATT y la AJ, vulnerando el principio del non bis in ídem anotado en el art. 117. II de la C.P.E.

Además refiere vulneración al principio de legalidad y de seguridad jurídica, toda vez que la AJ interpreta de manera sesgada lo dispuesto en el art. 2, 35 y 37 de la L. N° 060, sin considerar que dicha ley crea el impuesto al juego y grava la realización de juegos de azar, sorteos y promociones empresariales sin discriminar a los sujetos.

Adicionalmente indica que la AJ, emisora de la sanción, no ha tomado en cuenta que ENTEL S.A. en sus descargos presentó que la actividad ahora observada fue llevada adelante "en predios de los campos feriales de Alasita 2013", feria que no es de carácter recurrente, sino eventual y esporádico, situación que da pie a la exención dispuesta por la L. N° 060 y que, conforme las exclusiones que señala la normativa; así también, una actividad de carácter circunstancial como la desarrollada por ENTEL S.A. los días 24 y 25 de enero en la feria de la Alasita 2013 no requirió, ni requiere, en el marco legal vigente, de la resolución de autorización emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, insistiendo que dicha actividad, desarrollada única y exclusivamente en predios de la feria de alasita, por lo que no le son aplicables las previsiones contenidas en la Resolución Regulatoria N° 01-0001-1 de 21-12-12 y por cuya razón ENTEL S.A. no tramitó autorización alguna ante la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego por no corresponder en derecho.

Por otra parte la AJ no toma en cuenta los constantes reclamos efectuados por ENTEL S.A. ya que los hechos operativos que revisten sus actividades "carguita feliz 24 a 25 de enero-alasita La Paz, Oruro y Cobija" contrastada con la norma vigente entonces, no involucró un acto que enmarcado en la normativa regulatoria de juegos.

Asimismo, la AJ en su auto de apertura de proceso Administrativo N° 09-00010-13 de 24 de enero de 2013 y la posterior Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13 de 7 de agosto de 2013, concibe y asume, a su libre arbitrio e ilegítimamente, el concepto de "premio", equiparándolo inadecuadamente con el vocablo "regalo", términos que no son equivalentes, ni sinónimos, ya que cada uno de ellos tiene distinta significación y consiguientemente producen efectos legales disímiles; y que en presente caso ENTEL S.A. otorgó un "regalo" de Bs 15 a todos los usuarios que recarguen Bs 30, no existiendo perdedores ni ganadores, en un escenario totalmente ajeno al de una competencia o juego, aplicable por la ley de juegos.

En ese mismo sentido, señalan que ENTEL S.A. que no involucro en absoluto el otorgamiento a sus usuarios de "premios" sino de "regalos", por lo que no requirió, ni requiere, en el marco legal vigente al momento de suscitarse este hecho, de la resolución de autorización emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, insistiendo que la misma, conforme a lo prescrito por el art. 7 de la Ley de Juegos N° 060, modificado por la disposición adicional Décima Primera de la L. N° 317, no le son aplicables las previsiones contenidas en la Resolución Regulatoria N° 01-0001-01 de 21 de diciembre de 2012 y por cuya razón ENTEL S.A. no tramitó autorización alguna ante la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego por no corresponder en derecho.

I.2 Petitorio.

Concluyó solicitando se disponga la nulidad de la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 13 de 30 de enero de 2014, emitida por el Ministro de Economía y Finanzas Públicas y consiguientemente la Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13 de 7 de agosto y Resolución Administrativa de Recurso de Revocatorio N° 08-000203-13, emitida por el director ejecutivo de la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego-AJ.

II. Contestación a la demanda.

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, representada por Luis Alberto Arce Catacora contesta la demanda, negando todos los argumentos de hecho y derecho, señalando que se verificó que ENTEL S.A. venía desarrollando la promoción empresarial denominada “Carguita Feliz-24 al 25 de enero- alasita La Paz, Oruro y Cobija”, que consistía en que por cada recarga acumulada de Bs 30 de crédito, el usuario de ENTEL S.A obtendría como regalo automáticamente de Bs 15; a ser utilizado en cualquier tipo de tráfico hasta el monto máximo de Bs 300; de recargas acumuladas, únicamente los días 24 y 25 de enero de 2013, en los puntos de recarga autorizados ubicados en los campos feriales de Alasita 2013, de La Paz, Oruro y Cobija. La promoción era aplicable únicamente para usuarios con antigüedad igual o mayor a 3 meses, que tengan planes de telefonía móvil prepago y 4G Entel móvil Prepago: Básico, más por menos, exacto, plus 600, plus 400, plus 300 y recarga al paso y para usuarios de telefonía móvil post pago y 4g Entel móvil postpago que superen su consumo controlado y base a prepago, conforme se tiene en el Informe CITE.AJ/DRLP/DF/INF/ N° 53/2013 e impresión de la página web de ENTEL S.A.

ENTEL S.A. el 14 de febrero de 2013, en ejercicio de su derecho a presentar descargos, alega que por el servicio público que presta, se encuentra sometida a la regulación sectorial dispuesta por la L. N° 164, a través de la ATT y las regulaciones que emite esta autoridad, de aplicarse las normas de la ATT y de la AJ se estaría violando la prevalencia de la norma especial sobre la general y se vulneraría el non bis in idem previsto en el art. 117-II de la C.P.E., por otra parte la actividad observada fue realizada en las instalaciones de la Feria de Alasita 2013, que no es recurrente sino eventual, por lo que se encuentra excluida de la aplicación de la L. N° 060 no requiriendo de la autorización de la AJ. Finalmente adjunta copia legalizada N° 029/2013 del Acta de verificación otorgada por la Notario de Fe Pública N° 064 del Distrito Judicial de La Paz, por la que se certifica la existencia y vigencia de la referida promoción empresarial.

En consecuencia la AJ emite la Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13 en la que concluye que la actividad comercial de ENTEL S.A. es una promoción alcanzada por la L. N° 060, por lo que al haber sido desarrollada sin autorización de la AJ sanciona a la citada empresa con la multa de 10.000 UFV's, en aplicación del art. 28-I.3-i de la L. N° 060.

ENTEL S.A. interpuso recurso de revocatorio con el argumento de que la empresa se encuentra sometida a la regulación de la L. N° 164, teniendo prelación por su especificidad frente a la norma general de la AJ, por lo que no corresponde la sanción impuesta por la AJ, a riesgo de vulnerarse el principio non bis in idem, la actividad realizada en los campos feriales de Alasita 2013, no es recurrente sino eventual, por lo que no se encuentra alcanzada por la L. N° 060 ni requería de ninguna autorización de la AJ, en Bs 30 el cual no se equipara a un premio.

Este recurso, fue resuelto mediante la Resolución Administrativa Recurso de Revocatoria N° 08-00203-12 de 8 de octubre de 2013 y contra esta se interpuso recurso jerárquico, que dio lugar a la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 13 de 30 de enero de 2014.

Que de acuerdo a los datos del proceso, se establece que ENTEL S.A. es una empresa pública que desarrolla servicios de telecomunicaciones.

En tal condición, los días 24 y 25 de enero de 2013 realizó la promoción de los servicios ofertando y vendiendo- sólo por esos dos días- la recarga de crédito acumulado de Bs 30 otorgando a cambio en calidad de incentivo o bonificación la suma de Bs 15 de crédito adicional al monto de la recarga a sus usuarios antiguos de planes “prepago y postpago”.

Que dicha actividad realizada por ENTEL S.A., se encuentra tipificada por el art. 7 de la L. N° 060, modificado por la L. N° 317 como una promoción empresarial, conforme el siguiente detalle :

De acuerdo al art. 7 de la L. N° 060, para que exista promoción empresarial, debe haber la ejecución de actividades destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes. En efecto, ENTEL S.A. en la comercialización de sus productos en el mercado interno, para atraer la atención y el interés de sus usuarios o clientes para el consumo o adquisición de sus servicios de telecomunicaciones mediante telefonía móvil, implementó una estrategia de comercialización basada en la venta de recargas de Bs 30; denominada “carguita feliz” Esta estrategia de venta tuvo el propósito claro y objetivo de incrementar sus ventas, que es el fin último de toda empresa.

De acuerdo con la L. N° 060 en una promoción empresarial, la actividad destinada a incrementar la venta o captar clientes, “debe ser a cambio de premios en dinero, bienes o servicios”. En este caso, ENTEL S.A. para atraer la atención de sus clientes e incrementar sus ventas, ofreció una bonificación, premio o regalo consistente en la recarga adicional de Bs 15 de crédito por cada recarga de Bs 30; hasta un límite de Bs 300.

La naturaleza de estas bonificaciones de Bs 15; por cada recarga de Bs 30; no es la de ser un regalo simple y llanamente, sino que su entrega estaba condicionada a la adquisición de la recarga efectuada por el usuario.

Asimismo, para que exista promoción empresarial, de acuerdo al art. 7 de la L. N° 060, la entrega de estos premios debe ser mediante sorteos, por azar o cualquier otro medio de acceso al premio. En el caso concreto, no hubo sorteo, pero si accedieron a esta bonificación los usuarios que cumplan ciertos requisitos.

Para participar de la bonificación de Bs 15; por cada recarga de Bs 30; no se requirió de ningún pago previo por derecho de participación, siendo la condición para obtener esta bonificación únicamente la adquisición de la recarga acumulada de Bs 30; bajo las condiciones señaladas.

Entrega de premios de disponibilidad limitada, por otro parte el art. 7 de la L. N° 060, modificada por la L. N° 317, establece que "Constituyen también promociones empresariales aquellas actividades donde las ventas incluyen premios de disponibilidad limitada". En ese sentido, las bonificaciones de Bs 15; de crédito por cada recarga acumulada de Bs 30 efectuada únicamente en los campos feriales de Alasitas 2013 de las ciudades de La Paz, Oruro y Cobija, durante los días 24 y 25 de enero de 2013, "fue de disposición limitada" prevista en la última parte del art. 7 de la L. N° 060, es decir que no se otorgó este beneficio a todos los usuarios o clientes de ENTEL S.A. ni de forma permanente o indefinida, por lo que constituyen premios de disposición limitada en cuanto al tiempo, espacio y por supuesto cantidad.

En consecuencia, la actividad realizada por ENTEL S.A. debido a que está destinada al incremento de sus ventas a través de premios de disponibilidad limitada, se circunscribe a la definición de la promoción empresarial prevista en el art. 7 de la L. N° 060 modificando por la L. N° 317, por lo que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, a través de la Resolución Ministerial Jerárquica impugnada en demanda contencioso administrativa actuó en apego a la L. N° 060 y L. N° 2341, del Procedimiento Administrativo al confirmar la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00203-13 emitida por la AJ.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia, dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, en virtud que ENTEL S.A. cometió una infracción grave tipificada en el art. 28-I, num. 3-1) de la L. N° 060, al realizar la promoción empresarial denominada "Carguita Feliz- 24 a 25 de enero-Alasita La Paz, Oruro y Cobija", sin autorización de la Autoridad del Juego.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- Mediante Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00010-13 de 24 de enero de 2013, la Autoridad del Juego, estableció contra ENTEL S.A. la presunta comisión de infracción grave por realizar una promoción empresarial denominada "Carguita Feliz-24 a 25 de enero-Alasita La Paz, Oruro y Cobija" no autorizada por la Autoridad del Juego, conforme establece el art. 28-I, núm. 3-1) de la L. N° 060, sancionándole con la multa de 10.000 UFV's y concediendo el plazo de 10 días hábiles para la presentación de las pruebas y alegaciones de descargo y/o pago de multa.

- Notificado con dicho auto ENTEL SA. presentó alegatos señalando que por el servicio público que presta, se encuentra sometida a la regulación sectorial dispuesta por la L. N° 164 a través de la ATT y las regulaciones que emite esta.

- El 7 de agosto de 2013 la Autoridad del Juego emite la Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13 en la cual concluye que la actividad comercial "Carguita Feliz- 24 a 25 de enero-alasita La Paz, Oruro y Cobija" es una actividad empresarial alcanzada por la L. N° 060, y por lo tanto, establece contra ENTEL S.A. la comisión de la infracción grave.

- Contra dicha resolución ENTEL S.A. presentó recurso de revocatoria, que fue resuelto por la Autoridad del Juego mediante Resolución Administrativa Recurso de Revocatoria N° 08-00203-13 de 8 de octubre de 2013, rechazando el recurso bajo el argumento de que la L. N° 164 y la Resolución Administrativa Regulatoria TL N° 106/2010, regulan un ámbito diferente al de la L. N° 060, mientras que esta ley tiene como ámbito de aplicación a los juegos de azar, sorteos, loterías y promociones empresariales, y al no haberse justificado que existe una doble sanción por la realización de la promoción empresarial y la actividad "Carguita Feliz- 24 a 25 de enero-Alasita La Paz, Oruro y Cobija" toda vez que esta no se encuentra excluido del ámbito de aplicación de la L. N° 060, debido a que consideran que al realizarse en forma anual la Feria de Alasitas no es una actividad eventual, existiendo los presupuestos de una promoción empresarial.

- Contra la Resolución Administrativa Recurso de Revocatoria N° 08-00203-13 de 8 de octubre de 2013, ENTEL S.A. interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 013/2014 de 30 de enero, que dispuso confirmar en todas sus partes la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00203-13 de 8 de octubre de 2013, emitida por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego.

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

IV. Problema jurídico planteado.

En el caso de autos, el objeto de controversia consiste en determinar si la actividad denominada "Carguita Feliz-24 a 25 de enero-Alasita La Paz, Oruro y Cobija" constituye una Promoción Empresarial conforme lo establecido en el art. 7 de la L. N° 060, y si operador tenía la obligación de obtener autorización de la Autoridad del Juego para la realización de dicha actividad de juego.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Para la resolución de la controversia suscitada en sede administrativa, debemos necesariamente desarrollar las previsiones establecidas en la L. N° 060 de 25 de noviembre de 2010 (Ley de Juegos de Lotería y de Azar), por ello comenzamos indicando que por previsión de su art. 2, tiene en su ámbito de aplicación a los juegos de lotería; es decir, los de azar, sorteos, loterías y promociones empresariales, resultando trascendente el art. 7 de la misma disposición legal que define a éstas últimas como: "aquellas actividades destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes, a cambio de premios en dinero, bienes o servicios otorgados mediante sorteos o por azar, siempre que el acceso al sorteo no implique un pago por derecho de participación".

En el caso de autos, de la revisión de los antecedentes y prueba literal adjunta en el presente proceso, se establece que ENTEL S.A. desarrolló una actividad denominada "Carguita Feliz-24 al 25 de enero- Alasita La Paz, Oruro y Cobija", que consistía en que por cada recarga acumulada de Bs 30 de crédito, como regalo automáticamente se incrementaba su recarga con Bs 1; hasta el monto máximo de Bs 300; los

días 24 y 25 de enero de 2013, en los puntos de recarga autorizados ubicados en los campos feriales de Alasita 2013, de La Paz, Oruro y Cobija, promoción aplicable únicamente para usuarios con antigüedad igual o mayor a 3 meses, que tengan planes de telefonía móvil prepago y 4G Entel móvil prepago: básico, plus 600, plus 400, plus 300 y recarga al paso y para usuarios de telefonía móvil post pago y 4g Entel móvil postpago que superen su consumo controlado y base a Prepago.

En ese entendido, corresponde determinar si esta actividad denominada "Carguita Feliz-24 a 25 de enero-Alasita La Paz, Oruro y Cobija", se ajusta a una de las modalidades de juego establecida en la L. N° 060, particularmente a lo establecido en su art. 7 (Promociones Empresariales), que: "son aquellas actividades destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes, a cambio de premios en dinero, bienes o servicios otorgados mediante sorteos o por azar, siempre que el acceso al sorteo no implique un pago por derecho de participación", consiguientemente, para la configuración de una Promoción Empresarial deben concurrir en el desarrollo de la actividad de juego, los siguientes componentes: a) Un beneficio en la venta de productos o la captación de clientela; b) la oferta de premios; c) adjudicación del premio mediante sorteo o por azar, y; d) la inexistencia de pago adicional por participación".

Inicialmente es pertinente establecer que ésta modalidad de juego puede ser realizada por cualquier entidad dedicada a los emprendimientos empresariales para la promoción de sus productos -bienes o servicios- de cualquier naturaleza, así lo establece el art. 2-I de la L. N° 060; en el caso, ENTEL SA es una entidad que tiene por finalidad la prestación de servicios de telecomunicaciones en competencia con otras operadoras dedicadas a la misma actividad, que en el caso de autos, la promoción "Carguita Feliz- 24 a 25 de enero-alasita La Paz, Oruro y Cobija", se encontraba dirigida a sus abonados con línea Móvil Entel, con antigüedad igual o mayor a tres meses y fue llevada a cabo en predios de los campos feriales de Alasita 2013, y por tanto revistió carácter eventual y esporádico, es decir que en esta situación se deduce que el desarrollo de ésta actividad no reunió todos los elementos para la configuración de una actividad de juego sujeto a fiscalización y control de la Autoridad del Juego, toda vez que la L. N° 060 establece la exención a actividades de carácter circunstancial como sucedió en el caso de autos, toda vez que esta actividad se realizó los días 24 y 25 de enero en la feria de la Alasita 2013 y estaba dirigida a un grupo cerrado de sus clientes.

Consiguientemente y con base en los antecedentes del proceso administrativo sancionador, se establece que; la actividad "Carguita Feliz-24 a 25 de enero-Alasita La Paz, Oruro y Cobija" que consistía en que por cada recarga acumulada de Bs 30 de crédito, como regalo automáticamente se incrementaba su recargo con Bs 15, si bien tuvo como propósito incrementar ventas, la misma no tenía como fin la adjudicación de un premio, por el contrario existió un regalo ante el hecho de la recarga que se realizó por los participantes de manera voluntaria, lo que no sucede en el azar-donde no interviene en absoluto la voluntad de las personas, ni el accionar humano-, por lo que existió una relación de causa y efecto.

Por otro lado, tanto la AJ y el MEyFP, hicieron una incorrecta valoración de las pruebas aportadas en el proceso administrativo y aplicaron la Ley con impertinencia, calificando la actividad de juego ejercida por ENTEL SA como una promoción empresarial, cuando sus elementos constitutivos no concurren en la actividad de juego (adjudicación del premio mediante sorteo o por azar), lo que hace ineficaz su configuración, por lo tanto no se constituye en una actividad de juego de promoción empresarial conforme a los alcances del art. 7 de la L. N° 060.

Con relación al reclamo efectuado por la empresa ENTEL, respecto a la vulneración de los principios de non bis in idem, legalidad y seguridad jurídica, se debe tener presente que la L. N° 060 a través de sus art. 21 y 26, establece la creación de la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego-AJ, otorgándole la facultad para otorgar licencias y autorizaciones, fiscalizar, controlar y sancionar las operaciones de las actividades de juego, en ejercicio de ésa atribución el art. 27.I de la misma Ley, con relación a las empresas le faculta otorgar autorización por cada promoción empresarial, sean o no operadores, estableciéndole a las empresas conforme lo establecido en su art. 14-a), la obligación de obtener la autorización para el desarrollo de la actividad de juego. En el presente caso Entel SA conforme lo desarrollado supra, al no constituirse en una promoción empresarial, sujeta a la L. N° 060, no tenía la obligación de obtener la respectiva autorización de la AJ y cumplir con los requisitos establecidos en el D.S. N° 0781 Reglamento a la L. N° 060 y la Resolución Regulatoria N° 01-00001-11 de 28 de febrero, por lo tanto Entel no infringió lo establecido en el art. 27-I de la L. N° 060, por lo que no correspondía la aplicación del régimen sancionador establecido en el art. 28-I-3)-i) de la presente Ley, por lo tanto no fue correctamente aplicado la sanción mediante la Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13, no siendo necesario hacer mayor alusión al respecto.

VI. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico MEFP/VPT/URJMJ N° 013 de 30 de enero de 2014 no fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar probada la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10 de la L. N° 212 y art. 781 del CPC, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 49 a 54 vta. y en su mérito REVOCA la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico MEFP/VPT/URJMJ N° 013 de 30 de enero de 2014, dictada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, así como la Resolución Administrativa Recurso de Revocatoria N° 08-00203-13 de 8 de octubre y la Resolución Sancionatoria N° 10-00076-13, dictadas por la Autoridad de Fiscalización y de Control Social del Juego-AJ.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



475

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria..
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0100/2014 de 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 22 a 24 vta., la contestación de fs. 45 a 52; réplica de fs. 67 a 69, dúplica de fs. 73 a 75; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Administración Tributaria advirtió la falta de presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al período julio de 2005, procediendo en consecuencia a determinar la base imponible sobre base presunta en base a las declaraciones juradas de similares características, que derivó en la Vista de Cargo N° 2031703923 de 9 de noviembre de 2012, estableciendo el importe de UFV 1220, equivalente a Bs 2.183, misma que fue notificada al sujeto pasivo en forma persona en la fecha de su emisión.

Que al no haber sido presentados los descargos correspondientes por parte del contribuyente, se pronunció la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00507/2013 de 6 de junio de 2013, que una vez notificada al contribuyente, Carlos Feraude, fue objeto de recurso de alzada, limitándose el sujeto pasivo a solicitar la extinción de la obligación.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte demandante señala que la AGIT no tomó en cuenta los argumentos de la administración tributaria, al confirmar la resolución de recurso de alzada que revoca totalmente la Resolución Determinativa N° 00507/2013 de 6 de junio de 2013.

Señala que respecto a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado a que hace referencia la administración tributaria, existe un vacío jurídico que motiva el hecho de acudir a la norma sustantiva civil, misma que establece en el parág. I del art. 1492 del Cód. Civ. Boliviano que los derechos se extinguen por prescripción, cuando su titular no los ejerce en el tiempo que establece la ley.

Que si se tendría que computar la prescripción, esta tampoco se hubiese perfeccionado por el hecho de que el núm. 1 del art. 341 señala que el deudor se constituye en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor, quien en el caso de autos ingresó en mora al haber sido notificado con la Vista de Cargo N° 2032080682, de manera personal el 9 de noviembre de 2012, intimando la presentación de declaración jurada o que en su defecto se proceda al pago de la deuda, intimación que interrumpe el plazo de la prescripción como establece el núm. 2 del art. 1503 del Cód. Civ. Boliviano, evidenciándose que la deuda se encuentra firme y exigible, lo cual no fue valorado por la AGIT.

Refiere el art. 152 de la L. N° 2492 establece que si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes se beneficien con el resultado, serían responsables solidarios e indivisibles para resarcir al estado el daño ocasionado y menciona que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico al Estado (tributo omitido y sanciones), por lo que no se puede discriminar que para delitos las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes; en tal sentido manifiesta que existe inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT.

Indica que no operó la prescripción de la acción que tenía la Administración Tributaria con respecto al Impuesto a las Transacciones (IT), por el período fiscal 07/2005, puesto que en ningún momento existió inacción de la Administración Tributaria, sino que más bien buscó el cumplimiento de la obligación, además de haber demostrado que el contribuyente incurrió en mora desde el vencimiento de la obligación, lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita declarar probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0100/2014 de 20 de enero de 2014 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, declarando en consecuencia, firme la R.D. N° 00507/2013 de 6 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

De fs. 45 a 52 cursa memorial de contestación a la demanda, mediante el cual Daney David Valdivia Coria se apersona y contesta la demanda en los siguientes términos:

Señala en lo principal, que no existe vacío legal alguno en cuanto se refiere al término de 4 años para ejecutar la deuda tributaria, conforme prevé el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, lo cual implica que no puede aplicarse por analogía el régimen de prescripción del Código Civil.

Que la imprescriptibilidad de la deuda tributaria, está referida solamente a la facultad de ejecución para la determinación de la deuda tributaria, siendo aplicable el Código Tributario Boliviano, significando ello que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio y lo que se extingue son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo.

Que se realizó el cómputo de la prescripción conforme a la previsión del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que los hechos denunciados por el actor como interrupción, no son reales y citando precedentes del Sistema de Doctrina Tributaria, AGIT-RJ Nos.0438/2013, 2293/2013, 0080/2014 y 0089/2014, indica que la responsabilidad por daño económico al Estado es aplicable de acuerdo a la L. N° 1178, respecto a la conducta positiva o inacción de los servidores públicos que tuvieron a su cargo a la gestión institucional de dar cumplimiento a la normativa vigente, encontrándose plenamente vigente el régimen de prescripción en el Código Tributario con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317.

Sobre la prescripción, cita las resoluciones AGIT-RJ Nos.0097/2010, 2167/2013, 2231/2013, 2293/2013 y 0044/2014 que reconocen el régimen de la prescripción y las causales de suspensión previstas por los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, así como la jurisprudencia contenida en el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre de 2012.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Del tercero interesado.

A fs. 27 y 28 cursan memorial de apersonamiento del tercero interesado Carlos Feraude Velásquez, quien en lo principal señaló que en caso de autos operó la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para la determinación del adeudo tributario del IT correspondiente al periodo julio de 2005.

III.1. Petitorio.

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

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

A fs. 1 de antecedentes administrativos, cursa la Vista de cargo N° 2032080682 de 9 de noviembre de 2012 emitida por la Gerencia Distrital La Paz I, a través de la cual comunica a Carlos Feraude Velásquez, la inexistencia de presentación de la declaración jurada del IT del periodo febrero de 2005 y liquidó el adeudo sobre base presunta.

Cursa también en antecedentes la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00507/2013 de 6 de junio que determinó de oficio la obligación tributaria del impuesto IT de la gestión 2005 en UFV 771 que hace un total de Bs 1.417; más sanción por tributo omitido; una vez interpuesto el recurso de alzada por Carlos Feraude Velásquez, fue emitida la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1089/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00507/2013 de 6 de junio, declarando prescrita la deuda tributaria relativa al Impuesto IT del periodo febrero de 2005; resolución que fue objeto de recurso jerárquico.

De fs. 84 a 93 cursa la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0100/2014, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1089/2013 de 4 de noviembre.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si es evidente que operó la prescripción del Impuesto a las Transacciones por el periodo julio de 2005.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas

correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que en ese contexto, cabe tener presente que el régimen de la prescripción, su cómputo y las causales de interrupción o suspensión se efectuará conforme a las previsiones de los arts. 59 y siguientes del Código tributario Boliviano, sin las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, en cuanto a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

Que si bien es verdad que el art. 5-II del Cód. Trib. Boliviano prevé la aplicación supletoria de los principios generales del derecho tributario o, en su defecto, las previsiones legales de otras ramas jurídicas, cuando exista un vacío normativo; todo lo relativo a la prescripción se halla regulado por los arts. 59, 60, 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, sin que exista vacío legal alguno que autorice la aplicación supletoria del Código Civil; consecuentemente, no corresponde aplicar los arts. 341-1) y 1503-II del Cód. Civ., que hacen referencia a la constitución en mora y la interrupción por citación judicial, puesto que el art. 59-I del Cód. Trib. Boliviano, prevé que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria, para controlar, investigar, verificar, comprobar, y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria. De igual manera el art. 60-I del citado cuerpo legal señala: "Excepto en el núm. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo".

Por su parte el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, señala las causales de interrupción al señalar que la misma se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa o el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o solicitud de facilidades de pago.

Que en el caso de autos, el cómputo de la prescripción del impuesto IT del periodo fiscal julio de 2005 inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009 y tomando en cuenta que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, fue notificado con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N°00507/2013 de 6 de junio, el 22 de julio de 2013, se colige que la notificación practicada con la misma, fue realizada de manera extemporánea, cuando ya había operado la prescripción, siendo por tanto legal y correcta la determinación asumida en la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada.

En cuanto se refiere al daño económico al Estado, que estaría ocasionando el hecho de que la administración tributaria no pueda exigir el cobro del adeudo tributario, se tiene que tal extremo fue abordado en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, que en referencia al art. 324 de la C.P.E. determinó que si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, se entiende que el mencionado precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; razonamiento que este tribunal mantiene y ratifica; consiguientemente es evidente que el actor no puede alegar que Carlos Feraude Velásquez, ocasione daño económico al Estado, puesto que el sujeto pasivo de la obligación tributaria hizo uso de su derecho a oponer prescripción previsto en el art. 109-II.1 del Cód. Trib. Boliviano y art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 facultad que está protegida y garantizada por el art. 14-III de la Ley Fundamental que garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el ejercicio de los derechos establecidos en la Constitución, leyes y tratados internacionales de derechos humanos, no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria ser obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que estas no prohíban.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusadas en la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria está enmarcada dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 24 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0100/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



476

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0088/2014 de 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 13 a 15 vta., la contestación de fs. 94 a 101; réplica de fs. 106 a 107, dúplica de fs. 111 a 112; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la administración tributaria advirtió la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al período mayo de 2005, procediendo en consecuencia a determinar la base imponible sobre base presunta en base a las declaraciones juradas de similares características, que derivó en la Vista de Cargo N° 2031826179 de 9 de noviembre de 2012, estableciendo el importe de UFV 2201, equivalente a Bs 3.939; misma que fue notificada al sujeto pasivo en forma personal en la fecha de su emisión.

Que al no haber sido presentados los descargos correspondientes por parte del contribuyente, se pronunció la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00497/2013 de 6 de junio, que una vez notificada al contribuyente, Carlos Feraude, fue objeto de recurso de alzada, limitándose el sujeto pasivo a solicitar la extinción de la obligación.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte demandante señala que la AGIT no tomó en cuenta los argumentos de la administración tributaria, al confirmar la resolución de recurso de alzada que revoca totalmente la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00497/2013 de 6 de junio, y señala que respecto a la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado a que hace referencia la administración tributaria, existe un vacío jurídico que motiva el hecho de acudir a la norma sustantiva civil, misma que establece en el parág. I del art. 1492 del Cód. Civ. Boliviano que los derechos se extinguen por prescripción, cuando su titular no los ejerce en el tiempo que establece la ley.

Que si se tendría que computar la prescripción, esta tampoco se hubiese perfeccionado por el hecho de que el art. 341-1 del ya mencionado Cód. Civ. Boliviano, señala que el deudor se constituye en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor, quien en el caso de autos ingresó en mora al haber sido notificado con la Vista de Cargo N° 2031826179, de manera personal el 9 de noviembre de 2012, intimando la presentación de declaración jurada o que en su defecto se proceda al pago de la deuda, intimación que interrumpe el plazo de la prescripción como establece el núm. 2 del art. 1503 del Cód. Civ. Boliviano, evidenciándose que la deuda se encuentra firme y exigible, lo cual no fue valorado por la AGIT.

Refiere el art. 152 de la L. N° 2492 que si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes se benefician con el resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al estado el daño ocasionado y menciona que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico al Estado (tributo omitido y sanciones), por lo que no se puede discriminar que para delitos las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes; en tal sentido manifiesta que existe inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT.

Indica que no operó al prescripción de la acción que tenía la Administración Tributaria con respeto al impuesto al valor agregado (IVA), por el período fiscal N° 05/2005, puesto que en ningún momento existió inacción de la administración tributaria, sino que más bien buscó el cumplimiento de la obligación, además de haber demostrado que el contribuyente incurrió en mora desde el vencimiento de la obligación, lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita declarar probada la demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0088/2014 de 20 de enero emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, declarando en consecuencia, firme la R.D. N° 00497/2013 de 6 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

De fs. 94 a 101 vta., cursa memorial de contestación a la demanda, mediante el cual Daney David Valdivia Coria se apersona y contesta la demanda en los siguientes términos:

Señala en lo principal, que no existe vacío legal alguno en cuanto se refiere al término de cuatro años para ejecutar la deuda tributaria, conforme prevé el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, lo cual implica que no puede aplicarse por analogía el régimen de prescripción del Código Civil.

Que la imprescriptibilidad de la deuda tributaria, está referida solamente a la facultad de ejecución para la determinación de la deuda tributaria, siendo aplicable el código tributario boliviano, significando ello que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio y lo que se extingue son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo.

Que se realizó el cómputo de la prescripción conforme a la previsión del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que los hechos denunciados por el actor como interrupción, no son reales y citando precedentes del Sistema de Doctrina Tributaria, AGIT-RJ Nos. 0438/2013, 2293/2013, 0080/2014 y 0089/2014, indica que la responsabilidad por daño económico al Estado es aplicable de acuerdo a la L. N° 1178, respecto a la conducta positiva o inacción de los servidores públicos que tuvieron a su cargo al gestión institucional de dar cumplimiento a la normativa vigente, encontrándose plenamente vigente el régimen de prescripción en el Código Tributario con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317.

Sobre la prescripción, cita las resoluciones AGIT-RJ Nos. 0097/2010, 2167/2013, 2231/2013, 2293/2013 y 0044/2014 que reconocen el régimen de la prescripción y las causales de suspensión previstas por los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, así como la jurisprudencia contenida en el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Del tercero interesado.

A fs. 33 y 34 cursan memorial de apersonamiento del tercero interesado Carlos Feraude Velásquez, quien en lo principal señaló que en caso de autos operó la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para la determinación del adeudo tributario del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo mayo de 2005.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

A fs. 1 de antecedentes administrativos, cursa la Vista de Cargo N° 2031826179 de 9 de noviembre de 2012 emitida por la Gerencia Distrital La Paz I, a través de la cual comunica a Carlos Feraude Velásquez, la inexistencia de presentación de la Declaración Jurada del IVA del periodo mayo de 2005 y liquidó el adeudo sobre base presunta.

Cursa también en antecedentes la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00497/2013 de 6 de junio que fijó de oficio la obligación tributaria del impuesto IVA de la gestión 2005 en UFV 2109 que hace un total de Bs 3.878, más sanción por tributo omitido; una vez interpuesto el recurso de alzada por Carlos Feraude Velásquez, fue emitida la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1082/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00497/2013 de 6 de junio, declarando prescrita la deuda tributaria relativa al Impuesto IVA del periodo mayo de 2005; resolución que fue objeto de recurso jerárquico.

Posteriormente, cursa en antecedentes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0088/2014 de 20 de enero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1082/2013 de 4 de noviembre.

En cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354 II y III del C.P.C.,-1975, concluido el trámite se decretó autos para sentencia, conforme consta a fs. 113 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si es evidente que operó la prescripción del impuesto al valor agregado (IVA) por el periodo mayo de 2005.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que en ese contexto, cabe tener presente que el régimen de la prescripción, su cómputo y las causales de interrupción o suspensión se efectuará conforme a las previsiones de los arts. 59 y siguientes del Cód. Trib. Boliviano, sin las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, en cuanto a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

Que si bien es verdad que el art. 5-II del Cód. Trib. Boliviano prevé la aplicación supletoria de los principios generales del derecho tributario o, en su defecto, las previsiones legales de otras ramas jurídicas, cuando exista un vacío normativo; todo lo relativo a la prescripción se halla regulado por los arts. 59, 60, 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, sin que exista vacío legal alguno que autorice la aplicación supletoria del Cód. Civ.; consecuentemente, no corresponde aplicar los arts. 341-1) y 1503-II del Cód. Civ., que hacen referencia a la constitución en mora y la interrupción por citación judicial, puesto que el art. 59-I del Cód. Trib. Boliviano, prevé que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria, para controlar, investigar, verificar, comprobar, y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria. De igual manera el art. 60-I del citado cuerpo legal señala: "Excepto en el núm. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo".

Por su parte el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, señala las causales de interrupción al señalar que la misma se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa o el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o solicitud de facilidades de pago.

Que en el caso de autos, el cómputo de la prescripción del impuesto IVA del periodo fiscal mayo de 2005 inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009 y tomando en cuenta que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, fue notificado con la resolución determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00497/2013 de 6 de junio, el 22 de julio de 2013, se colige que la notificación practicada con la misma, fue realizada de manera extemporánea, cuando ya había operado la prescripción, siendo por tanto legal y correcta la determinación asumida en la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada.

En cuanto se refiere al daño económico al Estado, que estaría ocasionando el hecho de que la administración tributaria no pueda exigir el cobro del adeudo tributario, se tiene que tal extremo fue abordado en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, que en referencia al art. 324 de la C.P.E. determinó que si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado, se entiende que el mencionado precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; razonamiento que este tribunal mantiene y ratifica; consiguientemente es evidente que el actor no puede alegar que Carlos Feraude Velásquez, ocasione daño económico al Estado, puesto que el sujeto pasivo de la obligación tributaria hizo uso de su derecho a oponer prescripción previsto en el art. 109-II-1 del Cód. Trib. Boliviano y art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, facultad que está protegida y garantizada por el art. 14-III de la Ley Fundamental que garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el ejercicio de los derechos establecidos en la Constitución, leyes y tratados internacionales de derechos humanos, no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria ser obligado a hacer lo que la constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que estas no prohíban.

VII. Conclusiones.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusadas en la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria está enmarcada dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 15 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0088/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



477

**ALGAR S.A. contra la Autoridad c/ General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa, cursante de fs. 295 a 305, interpuesta por Omar Antonio Brea, en representación de ALGAR S.A., impugnando la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0193/2014 de 14 de febrero, emitida por la AGIT, la contestación de fs. 395 a 402 vta., la réplica de fs. 407-408, dúplica de fs. 412-413; antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 9 de marzo de 2013 el control operativo aduanero elaboró el Acta de Comiso N° 3111 (operativo Toto), decomisando mercancía consistente en barriles de barniz, mezcladoras y accesorios de motores en un total de 36 pallets, mercancía que estaba siendo transportada por un tracto camión.

El 11 de marzo de 2013, se elevó un informe señalando que el conductor del camión presentó el Parte de Recepción N° 701-2013-114841, DUI N° C-14835, Manifiesto Internacional de Carga (MIC) N° 13ARO75065G y el documento de Transporte de Carga por Carretera (CRT) N° 001AR.5973.007517, documentación considerada insuficiente debido a que supuestamente se evidenció que en los pallets se encontraban motores desmontados Marca Fillon Technologies, y que el resto de la mercancía no tenía amparo.

El 20 de marzo del mismo año se notificó con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 250/2013, por supuesto contrabando y un tributo omitido de UFV's 46.022,68 que presentados los descargos se emitió la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 277/2013, de 30 de abril de 2013, en la cual se declaró probado el contrabando y el comiso de parte de la mercancía, así como el comiso del medio de transporte, o en sustitución el pago de una multa equivalente al 50% del valor de la mercancía.

Que interpuesto el recurso de alzada, fue resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0746/2013 de 14 de octubre a través de la cual la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, determinó revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 277/2013, de 30 de abril de 2013, ordenando se devuelvan los ítems 1, 7 al 18 y 25 al 47 del inventario corregido del acta de intervención respectiva.

La administración de Aduana Interior Santa Cruz contra dicha resolución interpuso recurso jerárquico resuelto mediante Resolución Jerárquica AGIT RJ N° 193/2014 de 14 de febrero, que determinó revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA N° 0746/2013 de 14 de octubre.

I.2 Fundamentos de la demanda.

La demandante manifiesta que la AGIT en sus fundamentos sostiene que existió contrabando contravencional, en razón a que en la documentación de importación presentada no se consignan los números de códigos de los productos, y que tal hecho implica que la declaración de importación no sería completa, correcta y exacta conforme exige el art. 101 del D.S. N° 25870, de 11 de agosto de 2000 que reglamenta la Ley General de Aduanas.

Así también, indica que existió falta de fundamentación en el recurso jerárquico presentado por la administración aduanera, la que se limitó a señalar la existencia de muchas diferencias entre los documentos de importación y el aforo físico, solicitando con ese simple y solitario argumento, la revocatoria de la resolución de alzada e incumpliendo los presupuestos legales del art. 198-e) del Cód. Trib.; sin embargo, de la prueba presentada se ve que con buen criterio se dispuso la realización de una audiencia de inspección ocular, en la cual de manera objetiva se pudo establecer como verdad material de los hechos, la existencia de la Declaración Única de Importación N° C-14835, que ampara legalmente la mercancía descrita en los ítems 1, 7 al 18 y 25 al 47 del inventario de la Aduana.

Por otra parte señala que la administración aduanera en el momento que conoció la Declaración Única de Importación N° 2013/701/C-14835, consignada al importador ALGAR S.A., en 6 de marzo de 2013, se validó la importación legal de mercancía adquirida del proveedor Sinteplast S.A. en Argentina, con el código L-14842, cancelándose el importe de Bs 96.403 según Recibo de Pago N° 16981, la cual fue sorteada al canal verde por el sistema aleatorio de la aduana para que su levante sea autorizado al día siguiente, es decir el 7 de marzo de 2013, y el retiro de la mercancía hacia el territorio aduanero nacional, como correspondía y que pese a tener el plazo de 15 días para regularizar y completar documentalmente el despacho anticipado, en 9 de marzo de 2013, la administración aduanera por intermedio del control operativo aduanero, intervino el tracto camión y procedió al decomiso de la mercancía, pese a que en ese momento se les hizo conocer que la

misma había sido recientemente nacionalizada y por ente sometida al respectivo control aduanero, así como tampoco se consideraron los documentos de descargo presentados oportunamente respecto del acta de intervención, el 22 de marzo de 2013.

Asimismo señala que existió interpretación errónea y aplicación indebida del art. 101 y consiguientemente violación de los arts. 84, 95 y 181 del D.S. N° 25870, (debió decir 181 de la L. N° 2492) toda vez que el art. 101 de la citada norma cuando establece que la declaración de mercancías debe ser completa, se refiere a que debe contener todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. Luego cuando dispone que debe ser correcta se refiere a que los datos requeridos deben encontrarse libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borriones u otros defectos que inhabiliten su aceptación, y por último cuando determina que debe ser exacta, se refiere a que los datos contenidos en ella corresponden en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda.

Continúa indicando que la declaración de mercancías fue completa debido a que contiene todos los datos requeridos en concreto por el art. 95 del D.S. N° 25870, de 11 de agosto de 2000, el cual se constituye precisamente en la disposición vigente, que regula los datos que debe contener la declaración de mercancías estableciendo taxativamente lo siguiente: "...El manifiesto internacional de carga debe relacionar el número de conocimientos de embarque, guías aéreas o cartas de porte, según corresponda al medio de transporte, número de bultos, peso, identificación genética de la mercancía...". En otras palabras la declaración de mercancías es completa en el sentido técnico de la norma, debido a que contiene todo los datos requeridos.

Señala que su declaración de mercancías es correcta debido a que los datos requeridos se encuentran libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borriones u otros defectos que inhabilitan su aceptación, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria funda su decisión en estos aspectos, sin identificar algún tipo de error que derive en la inhabilitación de la indicada declaración, por lo que la tipificación de contrabando contravencional resulta totalmente temeraria al no cumplirse lo establecido en el art. 181-b) y g) del Cód. Trib.; ni realizar, una interpretación integral, sistemática y teleológica de este artículo en relación con el art. 101 del Decreto Reglamentario a la Ley General de Aduanas, respecto a lo dispuesto por los arts. 84 y 95 de dicha norma reglamentaria.

Por otra parte, indica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró la inspección ocular, respecto a la coincidencia existente entre la declaración de importación y la documentación soporte, donde se verificó que la documentación de soporte contiene todos los datos requeridos por ley, salvo algunos códigos de productos que no se encuentran entre los datos requeridos, sin embargo las mismas se reportan en el inventario que levantó la aduana al momento del operativo, es decir en el Acta de Inventario COARSCZ-C N° 250/2013 de 9 de marzo de 2013, siendo claro y evidente que la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, en su memorial de recurso jerárquico, advierte que, luego de que ALGAR S.A. presentará documentos de descargo, dicho inventario fue "corregido manualmente" el 15 de abril de 2013 porque según indica: "...habían códigos o partidas que estaban en la mercancía comisada, las cuales no fueron registradas en el acta de inventario...".

En resumen, en la audiencia de inspección ocular se pudo verificar que los datos observados por la aduana no son datos legalmente exigidos, razón por la cual la ARIT concluyó que la mercancía se encuentra amparada en la Declaración Única de Importación N° 2013/701/C-14835 de 6 de marzo de 2013, y debidamente amparada en su documentación soporte.

I.2 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga la nulidad y/o revocación total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0193/2014 de 14 de febrero y mantener firme y subsistente la resolución pronunciada en Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0746/2013.

II. Contestación a la demanda.

Manifiesta que la demanda no demuestra o establece de forma indubitable, la errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es más el mismo demandante solo se limita a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante.

Que con relación al fondo de la demanda puntualiza que la Administración Aduanera notificó con Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 250/2013, siendo que de la revisión se encontraron motores desmontados de la marca Fillon Technologies, mismos que no se encontraban descritos en los documentos parte de recepción, fotostática de la DUI, manifiesto de carga, carta de porte, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso preventivo de la misma para su aforo físico, inventario, valoración e investigación; según el cuadro de valoración, se estableció un tributo omitido de 46.022.68 UFV's, otorgando un plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos; que el 22 de marzo ALGAR S.A., mediante memorial ante la administración aduanera, presentó prueba de descargo consistente en Acta de Comiso N° 0031111, fotocopia del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 0250/2013, DUI IMA 4, con Código de Aduana N° 701, Interior Santa Cruz, de 6 de marzo de 2013, Documento de Exportación a Consumo Registro N° 018158 de 28 de febrero de 2013, DAV N° 1331430, fotocopia del acta de inventario de la mercancía comisada y del tracto camión, factura de exportación emitida por Sintoplast, Proforma N° 300000901, Carta de Porte N° 001AR5973.007517 y certificación extendida por Fillon Technologies de Argentina SRL.

Que de la descripción efectuada resulta evidente que ALGAR S.A., presentó documentación, la cual fue valorada por la administración aduanera, conforme Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN N° 277/2013 y Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 277/2013, disponiendo el comiso definitivo de parte de la mercancía comisada dentro del Acta de Intervención COARSCZ N° 250/2013, y que si bien se dejó sin efecto el comiso de los ítems 1, 7 al 18 y 25 al 47 descritos en el inventario corregido y mantiene firme y subsistente el comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems 4, 5, 6 y 24 que describen las balanzas y los ítems 2, 3, 19, 20, 21, 22 y 23 que describen tapas, la administración aduanera en contraposición consideró al respecto que en la documentación existen muchas diferencias, por lo que dicho documento no ampara su legal importación a territorio nacional.

Que de la revisión de la documentación no se demostró total correspondencia de la mercancía decomisada y consignada en el cuadro de valoración elaborado en el momento de operativo "Toto"; y con relación a los ítems 1, 7 al 18 y 25 al 47, se verificó que la empresa no respalda la mercancía observada, aspecto que no manifiesta el demandante.

Que con relación al art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870, el contribuyente afirma que existe diferencias entre los códigos de los productos, y los modelos de los mismos, siendo confesión de parte, por lo que la resolución jerárquica tiene la debida fundamentación técnico legal.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia, dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 193/2014 de 14 de febrero.

II. Antecedentes administrativos y procesales.

En 20 de marzo de 2013, se notificó a Emilio Cerezo con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 250/2013, operativo Toto de 19 de marzo de 2013, a partir del hecho que en la localidad de Abapó, se intervino el vehículo clase: Tracto Camión, Marca: Volvo, Color: Blanco, Placa de Control: N° 2695-XSF, que presentó la documentación consistente en parte de recepción, ITEM N° 70142013-114841, fotostática a color de la Declaración Única de Importación C-14835, Manifiesto Internacional de Carga N° 13ARO75065G y Carta de Porte Internacional N° 001AR.5973.007517; asimismo, en la revisión del camión se encontró motores desmontados, por lo que se procedió al comiso preventivo del vehículo para su aforo físico, inventario, valoración e investigación, que según el cuadro de valoración se estableció un tributo omitido de UFV's 46.022.68 otorgando un plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos.

En 22 de marzo de 2013, el representante de ALGAR S.A. mediante memorial presentó prueba de descargo consistente en: Acta de Comiso N° 003111, Fotocopia del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 0250/2013, Declaración Única de Importación IMA 4, con Código de Aduana N° 701, Interior Santa Cruz, de 6 de marzo de 2013, documento de exportación a consumo Registro N° 018158 de 28 de febrero de 2013, DAV N° 1331430, fotocopia del Acta de inventario de la mercancía decomisada y del tracto camión, Factura de Exportación emitida por Sintoplast, Proforma N° 300000901, Carta de Porte N° 001AR5973.007517 y certificación extendida por Fillon Technologies de Argentina S.R.L. Solicitando la devolución de la mercadería.

El 22 de abril de 2013, la administración aduanera emitió el Informe AN-SCRZI-SPCCR-IN N° 277/2013, el cual indica que del análisis técnico documental se evidenció que había códigos o partidas que estaban en la mercadería comisada, las cuales no fueron registradas en el acta de inventario, procediendo a su corrección manual en dicho informe, de cuya última verificación constató que ninguno de los modelos registrados en el acta de inventario COARSCZ-C N° 250/2013 fueron encontrados en el registro de la declaración andina de valor asociada a la DUI N° C-14835, de manera que la documentación presentada como descargo no ampara a la mercancía decomisada, por lo que recomendó su comiso definitivo.

El 15 de mayo de 2013, se notificó con la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 277/2013 de 30 de abril de 2013, que declaró probada la contravención aduanera en contrabando, disponiendo el comiso definitivo de parte de la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARSCZ N° 250/2013, asimismo dispone el comiso del medio de transporte con placa de control XSF-2695, pudiendo efectuar el pago del 50% del valor de la mercancía indocumentada en sustitución del medio de transporte, en cuanto al semirremolque, dispone se elabore el acta de intervención.

Contra dicha resolución, ALGAR S.A. presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ-RA N° 0746/2013 de 14 de octubre, que determinó revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria N° AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 277/2013 de 30 de abril de 2013, correspondiendo la devolución de los ítems 1, 7 al 18 y 25 al 47 descritos en el inventario corregido del acta de intervención contravencional COARSCZ-C N° 250/2013 de 9 de marzo; asimismo, se mantiene firme y subsistente el comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems 4, 5, 6 y 24 que describen las balanzas y los ítems 2, 3, 19, 20, 21, 22 y 23 que describen las tapas en el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 250/2013.

La Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, interpuso recuso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de AGIT-RJ N° 0193/2014 de 14 de febrero, que determinó revocar parcialmente la resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA N° 0746/2013 de 14 de octubre, en consecuencia, mantiene firme y subsistente en su integridad la determinación de contrabando contravencional para todos los ítems descritos en la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 277/2013 de 30 de abril de 2013.

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

III. Problema jurídico planteado.

En el caso de autos, el objeto de controversia consiste en establecer si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0193/2014 de 14 de febrero incurrió en vulneración de normas al revocar la Resolución de Alzada ARIT-SCZ-RA N° 0746/2013 de 14 de octubre y determinar que se mantenga firme y subsistente el contrabando contravencional para todos los ítems (1, 7 al 18 y 25 al 47; e ítems 4, 5, 6 y 24 que describen las balanzas y los ítems 2, 3, 19, 20, 21, 22 y 23 que describen las tapas en el acta de intervención contravencional COARSCZ-C-250/2013), insertos en la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-N° 277/2013 de 30 de abril de 2013.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Previamente se debe tener presente que la L. N° 1990 Ley General de Aduanas, tiene por objeto regular el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, por ello, la Aduana Nacional es la encargada de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país.

En esta tarea, la potestad aduanera está sometida al debido proceso proclamado por los arts. 115 y 117 de la C.P.E., las leyes así como a los principios que caracterizan el derecho administrativo sancionador cuales son el de legalidad o reserva de ley, descrito en el art. 6 de la L. N° 2492 (CTB), por el que se establece que solo la ley puede tipificar las acciones que van a considerarse delitos o infracciones así como las sanciones que les corresponde.

En ese marco, es necesario también tener presente que la S.C.P. N° 1662/2012 de 1 de octubre señala en partes trascendentales que: "Entre los principios de la jurisdicción ordinaria consagrados en la C.P.E., en el art. 180-I, se encuentra el de verdad material, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal...".

De lo precedentemente señalado, se debe puntualizar que el principio constitucional de verdad material, corresponde ser aplicado a todos los ámbitos del derecho en la función de impartir justicia dado que todo ciudadano tiene derecho a lograr efectiva protección de los derechos constitucionales y legales, accediendo a una justicia material y por lo tanto, verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal, toda vez que el estado tiene como función esencial construir una sociedad justa y armoniosa.

Por otra parte la descripción literal de contrabando contravencional, según determinan el art. 181-b)-g) del Cód. Trib., consiste en: "...b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales y (...) g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

En el caso de autos, en el acta de intervención contravencional COARSCZ-C N° 250/2013 se señala que en el momento del operativo denominado "Toto", se detuvo un tracto camión donde el conductor Emilio Cerezo Cabrito, para respaldar la mercancía que transportaba consistente en turriles de barniz, mezcladoras y accesorios de motores en 36 pallets, presentó documentación consistente en: Parte de Recepción N° 701-2013-114841, Declaración Única de Importación N° C-14835, MIC N° 13ARO75065G y Carta de Porte Internacional N° 001AR.5973.007517; sin embargo, en la inspección realizada adicionalmente a la mercancía descrita, se encontraron motores desmontados de la marca Fillon Technologies, mismos que no se encontraban consignados en los documentos presentados.

El 22 de marzo el demandante presentó documental de descargo manifestando que la mercancía cuenta con la documentación necesaria, consistente en la señalada en el acápite precedente, además de la DAV N° 1331430 y certificación de Fillon Technologies, cuya mercancía se identifica como Fleximix, con la aclaración que en las cajas donde aparece el nombre de Fillon Technologies, no es la marca del producto importado, sino que se trata de la razón social de la fábrica, las máquinas Fleximix.

Asimismo se tiene que la DUI N° C-14835 presentada como descargo, fue tramitada bajo la modalidad de despacho anticipado, validada el 6 de marzo de 2013, asignándole el canal verde con autorización de levante el 9 de marzo de 2013, despacho que se inició con la factura comercial, documento de embarque, certificados de origen y lista de empaque, procediendo al pago del total de tributos aduaneros, y teniendo el plazo de 15 días para la regularización del mismo; y que en la inspección ocular se pudo determinar que la mercancía fue adquirida por la empresa SINTEPLAST S.A. para exportación a la Empresa ALGAR S.A.; mercancía exportada de la República Argentina a Bolivia.

Ahora bien, sobre el contenido de Declaración Única de Importación, y la falta de consignación de códigos y modelos, omisión que dio lugar a calificar la acción del demandante como contrabando contravencional, el art. 101 del D.S. N° 25870, Reglamento a la Ley General de Aduanas y las demás disposiciones legales citadas en la resolución sancionatoria, señalan de manera general que la declaración única de importación debe ser completa, correcta y exacta. Se entiende que para que sea completa debe contener "todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes"; correcta, en cuanto los datos requeridos se encuentren libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación; y exacta, ya que los datos contenidos en ella deben tener correspondencia en todos sus términos en relación a la documentación de respaldo de la mercancía o al examen previo.

En ese marco, de acuerdo a su naturaleza, existen varios elementos a partir de los cuales la norma legal permite identificar de forma razonable un determinado tipo de mercancía; en el caso de autos, de la revisión de la documentación de descargo presentada, se tiene que la Declaración Andina de Valor fue llenada de acuerdo a los datos proporcionados en la factura comercial y lista de empaque, sin embargo, se advierte que en algunos ítems existen diferencias en cuanto a la Declaración Andina de Valor y el inventario físico.

Respecto de la indebida aplicación del art. 101, en relación con los arts. 84 y 95 del D.S. N° 25870, Reglamentario de la Ley General de Aduanas, así como del art. 181-b)-g) de la L. N° 2492, corresponde el siguiente análisis:

El art. 101 del D.S. N° 25870, dispone "...Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta: a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentre libre de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos

que inhabiliten su aceptación. c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda...”.

Queda claro entonces, que aceptada la declaración de mercancías por la Aduana Nacional, el declarante, en el presente caso, asumió la responsabilidad por la veracidad y exactitud de los datos en ella consignados. Debe tenerse presente que en el caso de autos, se trata de una sola declaración única de importación, que supuestamente ampara la totalidad de la mercancía decomisada.

Respecto de lo anterior, verificado el cuadro desarrollado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución ahora impugnada, en relación con la verificación de los antecedentes administrativos, se tiene que sobre los ítems 1, 7 al 18 y 25 al 47, de acuerdo con la valoración efectuada por la aduana nacional, no cuenta con el modelo registrado en la Declaración Andina de Valor, en relación con la DUI N° 14835; pero además, ello no encuentra coincidencia con el detalle desarrollado por la autoridad jerárquica, por lo que no existe Declaración Única de Importación de respaldo, no se registra el modelo, existen diferencias de marca y modelo, tomando en cuenta los documentos de respaldo de la DUI N° 14835, en comparación tanto con la declaración andina de valor, como con el inventario corregido y la factura comercial, constituyendo estos documentos, respaldo de la declaración única de importación.

En consecuencia, la DUI N° 14835 es: a) Completa, en cuanto evidentemente contiene todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. b) Correcta, en cuanto esos datos requeridos, se encuentran libre de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación. c) Pero no es exacta, en cuanto cuando los datos contenidos en ella no correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías.

En virtud de lo anterior, no existe la pretendida aplicación indebida de la norma como manifestó el demandante, como tampoco se encuentra relación con la aplicación de los arts. 84 y 95 del D.S. N° 25870, más aun cuando el demandante omitió el deber de fundamentar las razones por las que considera que tal situación se produjo. En el caso en estudio, el demandante se limitó a redundar en su argumentación, las condiciones señaladas en el artículo 101 del decreto reglamentario citado; es decir, sosteniendo, afirmando y reiterando que la declaración fue completa, correcta y exacta, cuando en realidad, como fue detallado líneas arriba, no fue exacta.

Es más, el demandante, en el punto V.4 de la demanda, a fs. 302 señala: “...resulta aberrante sostener que nuestra declaración de mercancías es incompleta, incorrecta e inexacta, por el simple hecho de que en algunos casos no contiene los números de código de los productos...” (Las negrillas son añadidas). Continúa a fs. 302 vta.: “...concluyéndose que la documentación soporte contiene todos los datos requeridos por ley, salvo algunos códigos de productos que no se encuentran entre los datos requeridos por el art. 95 arriba citado.” Es decir, que existe un reconocimiento del demandante, que hace precisamente a la exactitud de la declaración; es suficiente que un dato de la documentación soporte no coincida con la Declaración Única de Importación, para que tal declaración no sea exacta, lo que no es necesario interpretar en relación con el art. 95 del D.S. N° 25870, que se refiere únicamente al deber de entrega del manifiesto internacional de carga a la aduana de destino y las características de su contenido, siendo solamente uno de los documentos soporte de la Declaración Única de Importación, pero no el único ni el más importante u otra consideración, sino uno solo de ellos.

Corresponde aclarar del mismo modo, que la interpretación de la Ley General de Aduanas, de su Reglamento, de la L. N° 2492, Cód. Trib. y de la legislación boliviana en su conjunto, debe ser interpretada de manera sistemática e integral, tomando en cuenta el conjunto de normas que corresponda y cuando corresponda, mas no un par de artículos de acuerdo con la perspectiva o el interés de la parte en un proceso, porque ello le beneficia.

Por lo anterior, tomando en cuenta que la DUI presentada por el ahora demandante no fue exacta, la interpretación y aplicación del art. 181-b)-g) de la L. N° 2492, por la autoridad jerárquica fue correcta, pues dicha norma establece que comete contrabando al expresar las siguientes conductas: “...b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales. (...) g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita...”.

En el caso en análisis, se realizó “tráfico” de mercancías, que es lo opuesto a “importación” o “tránsito”, precisamente por el carácter ilegal del traslado de mercancía de un punto a otro, sin haber sido sometida a un régimen aduanero. La DUI N° 14835 no ampara la totalidad de la mercancía decomisada, al no encontrarse exactitud entre el contenido de ella y el contenido de la documentación soporte, por lo que al no estar exactamente contenida la declaración de la totalidad de la mercancía, la misma no se encuentra amparada y su traslado o tráfico por el territorio nacional es ilegal, lo que constituye contrabando.

Del mismo modo, en cuanto a la tenencia de mercancías extranjeras sin que hubiesen sido sometidas a un régimen aduanero, al no encontrarse aún sea parte de la mercancía, como se expresó líneas arriba, amparada por la DUI N° 14835 por inexactitud de la documentación soporte, esa mercancía no fue sometida a un régimen aduanero, lo que hace que su traslado o circulación por el territorio nacional sea ilegal, lo que constituye contrabando.

En materia de importaciones, la descripción de la mercancía debe ser exacta, de manera tal que se sepa con precisión qué es lo que se está importando, de donde, en qué cantidad, características físicas, color, marca, modelo, tipo, tamaño, material, industria, número de serie y cualquier otro medio de identificación e individualización de la mercancía, no siendo justificativo el señalar que se hubiera pagado el tributo; por ello mismo la norma señala que una vez efectuada la declaración y aceptada por la administración aduanera, el declarante o el despachante de aduana, en su caso, asumen la responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella.

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que no son un fiel reflejo de lo que fueron los hechos, no existiendo la necesaria coherencia, que

genere convicción y permita aplicar el principio de verdad material; es decir, que no existe oposición entre verdad formal y verdad material, sino más al contrario, se trata de una función complementaria entre ambos conceptos.

Así, la S.C. N° 427/2010-R de 28 de junio, entre otras, señala: “El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la L.P.A., determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones”.

De acuerdo con la cita precedente, se confirma lo expresado en sentido que no se trata de la oposición entre verdad formal y verdad material, sino que se llegará a determinar la verdad material, lo que en la realidad sucedió, verificando y sustentando complementariamente la información proporcionada por los documentos y la obtenida por los hechos que ocurrieron.

Que en relación a los ítems 4, 5, 6 y 24 que describen las balanzas y los ítems 2, 3 y 19 al 23, este tribunal no se pronunciará al respecto al no haber sido objeto de impugnación en la vía administrativa, ni objeto de reclamo.

V. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0193/2014 de 14 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se realizó una adecuada interpretación y aplicación de la normativa legal citada, sin que sea evidente que se hayan producido las vulneraciones acusadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 295 a 305, y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ N° 0193/2014 de 14 de febrero, pronunciada por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Pastor Segundo Mamani Vilca por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



478

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Oruro.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada legalmente por Verónica Jeannine Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada legalmente por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 41 a 45, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 69 a 78; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La parte actora en su memorial de demanda señala que procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, relativa al Impuesto al Valor Agregado por el periodo junio de 2012.

Continúa señalando que el 23 de febrero de 2013 se notificó al contribuyente de referencia con la Orden de Verificación Externa N° 00130VE00024, poniéndose en su conocimiento al mismo tiempo el Requerimiento de Documentación N° 113679, concediéndose el plazo de cinco días para su presentación.

El 24 de junio de 2013, se emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF N° 029/2013, por el que se concluyó que como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respaldó la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva CEDEIM corresponde la devolución de Bs 9.507.198; por el IVA del periodo de junio de 2012.

Que el 26 de junio de 2013 se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00593-13, mediante la cual se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA del periodo fiscal de junio de 2012 el importe de Bs 9.507198, notificándose al contribuyente con dicho actuado administrativo el 2 de julio de 2013, misma que fue objeto re curso de alzada, en virtud al cual se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013 y posteriormente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014.

De la misma manera señala que del análisis, valoración y antecedentes de la Resolución de Recurso Jerárquico emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria por la que se confirma la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013 de 25 de noviembre, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria de La Paz que dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00593-13 de 26 de junio de 2013; que se aplicó incorrectamente la ley, al señalar: "Por otra parte, con relación a las Facturas Nos.798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, esta fueron emitidas a EMV por Bs 82.345.451,28, por su parte la administración tributaria, para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, que según los de papeles de trabajo, alcanza para las facturas analizadas, a Bs 69.080.205,90. Dichas pagos aceptados por la administración tributaria se encuentran registrados en los Comprobantes de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas-Banco Central de Bolivia y respaldados con los Comprobantes de Liquidación de Concentrados, resultando una diferencia no cancelada de Bs 13.265.245,38...".

Que de la revisión de las Facturas Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810 emitidas por COMIBOL Empresa Minera Huanuni, se tuvo que no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a 50.000 UFV's a la verificación de medios fehacientes, constatándose que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que los medios fehacientes de pago por la Regalía Minera, presentados por el contribuyente, son válidos; argumento que a decir de la parte actora, resulta ser errado pues el contribuyente en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago, Formulario 3009 con Orden N° 4036785553, Cuadro de Retención de Regalía Minera y Cuadro desglosado de Retención de Regalía Minera, mismos que no respaldan el pago por la transacción de compra de mineral, ya que la base de cálculo para el importe total facturado, incluye la Regalía Minera retenida, lo cual contraviene el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, art. 4-IV-b), Cap. III, el cual señala que en caso de ventas interna, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Manifiesta que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, lo cual no es considerado por el proveedor Corporación Minera de Bolivia, que calculó el precio de venta facturado, aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por RM, tal cual se evidencia en el cuadro resumen de liquidaciones finales facturados por lotes.

Que en función a lo expuesto, el contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación con componente de RM, lo cual contravendría lo establecido en el D.S. N° 25465 que estipula que los impuestos sujetos de devolución impositiva son el IVA, ICD y GA., por lo cual los importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva, por concepto de compra de concentrados de esta; consiguientemente, refiere que el departamento de fiscalización consideró los pagos respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuaderno administrativo, en aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parágrafo III, art. 12 del D.S. N° 27874, llegando de esta manera la ATT a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva CEDEIM, determinando que deberá devolverse la suma de Bs 9.507,198 por el IVA del periodo junio de 2012, en ese entendido la ATT no vulneró los derechos del sujeto pasivo, puesto que este último debió presentar todos los documentos que efectivamente acrediten las compras realizadas de COMIBOL Empresa Minera Huanuni.

Que de conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago, el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, siendo que de acuerdo a la verificación de medios fehacientes de pago, el contribuyente no desmostó el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, cuando de conformidad al art. 12 de la L. N° 1489 modificada por la L. N° 1963, en cumplimiento al principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos a la Ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Que siendo evidente el cumplimiento de los requisitos legales establecidos en el art. 4, 11 de la L. N° 843, art. 12 de la L. N° 1489 modificada por la L. N° 1963 y art. 3 del D.S. N° 25465, el argumento de la AGIT en sentido de incrementar el importe correspondiente a gastos de realización, carece de fundamento.

I.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00593-13 de 26 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs. 69 a fs. 78, en los siguientes términos:

Manifiesta que de conformidad al art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir factura, incluyendo el impuesto sin mostrarse por separado, en tanto que el comprador tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura, en los términos dispuesto por el art. 8 de la citada Ley, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, que son: 1) Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Que el vendedor no debe incluir en el precio neto de venta, el valor que corresponde a la regalía minera, pues siendo el precio neto de venta aquel se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, y la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralización impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador y en el caso de venta de minerales previa cotización internacional, el valor bruto de venta no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno, el vendedor debe incluir el IVA en su alícuota efectiva, para su facturación, en tanto que la regalía minera liquidada en cada operación de venta, debe calcularse sobre la base del valor bruto de venta, es decir, sin el IVA, por ser gravámenes independientes en su liquidación.

Refiere que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMH como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la RM como establece la administración tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto sobre el que se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la regalía minera, sino que en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal calculada sobre el Valor Bruto de Venta, es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor, EMH; situación que se refleja en los

documentos "Resumen de Liquidaciones Finales Facturadas por Lotes", elaborados por la EMH (vendedor), sobre el Saldo a Cobrar deviene de descontar al Valor Neto de Ventas (que no incluye IVA), el total de la Regalía Minera; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de EMH, no afecta la base imponible del IVA pues no incluye en el importe facturado el concepto de regalía minera, por lo que las observaciones de la administración tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, no corresponden.

Que de la revisión del Informe SIN/GDOR/DF/VE/INF N° 029/2013 y Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00593-13, se advierte que la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las Fact. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas a EMV por Bs 82.345.451,28.

Que las retenciones efectuadas por \$us. 367.864,47 por concepto de regalías mineras, se constituyen en medios de pago válidos, resultando la diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago, por las Fact. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, en el importe de Bs 10.704.909; por el cual el sujeto pasivo no acreditó pago alguno y enfatiza que la Regalía Minera producto de la retención efectuada en virtud al art. 25 del D.S. N° 29577, monto descontado por la EMV a sus proveedores, fue retenido para su posterior empoce, por lo cual tanto la retención como el empoce de la regalía minera se encuentran respaldados con el Formulario N° 3009, considerado como un medio de pago por su naturaleza, al documentar tanto las retenciones como el empoce efectuado al ente regulador.

Indica que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, empero, observó solo una parte de las Fact. Nos. 313, 314, 315, 204, 254, 255, 114 y 112, debido a que solo evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que le fueron presentados e identificados, situación aceptada por la EMV al indicar que los medios fehacientes de pago no respaldan el total de la compra, por lo que la parte demandada en cumplimiento del parág. II del art. 63 de la L. N° 2341 se refirió solamente a las pretensiones formuladas.

II.2. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarar improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 239/2014 de 20 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.3. Del tercero interesado.

De fs. 109 a 112 cursa memorial interpuesto por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en calidad de Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, quien en lo principal señala que la administración tributaria sustenta su observación en la aplicación del art. 4-IV-b) del D.S. N° 29577, cuando en realidad no resulta pertinente la aplicación de la mencionada norma legal, por el hecho de que la misma está referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parág. art. 4-I-II-III que no es el caso del concentrado de estaño cuya base de cálculo de la regalía minera se determina conforme al parágrafo I del art. 4 del D.S. N° 29577, en función al contenido fino de mineral y la cotización oficial.

Por lo expuesto, solicita declarar improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuesto Nacionales.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

De fs. 5 a 9 cursa la Resolución Administrativa Cedeim Previa N° 23-00593-13 de 26 de junio de 2013 que establece como importe a devolver mediante certificados de devolución impositiva al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, el monto de Bs 9.507,198; por el Impuesto al valor agregado del periodo fiscal junio de 2012 y determinar cómo monto no sujeto a devolución, la suma de Bs 1.806.408 por el mismo impuesto, del periodo fiscal junio de 2012, debiendo el contribuyente presentar la declaración jurada rectificatoria, por el periodo posterior afectado.

Una vez interpuesto el recurso de alzada, fue emitido el Informe Técnico Jurídico ARIT-LPZ N° 1174/2013 de 2 de noviembre de 2013 que recomienda revocar parcialmente la Resolución Administrativa Cedeim Previa N° 23-00593-13 de 26 de junio de 2013, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 41.770; y se confirma el importe de Bs 1.391.638; por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a 50.000 UFV,s.

Posteriormente, cursa en antecedentes administrativos del anexo 1, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ N° 1174/2013 de 25 de noviembre de 2013 que resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00593-13 de 26 de junio de 2013, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 414.770; y se confirma el importe de Bs 1.391.638; por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a 50.0000 UFV,s.

Que una vez interpuesto el recurso jerárquico, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero de 2014 que confirmó la Recurso de Alzada ARIT-LPZ N° 1174/2013 de 25 de noviembre de 2013.

A fs. 651 del anexo 5 cursa el Formulario V7-a de Determinación del Importe Efectivamente Pagado Facturas COMIBOL-Empresa. Minera. Huanuni y a 652 cursa la Boleta 3009 de Pago de la Regalía Minera que establece un total de Bs 2.561.124; a fs. 658 cursa la factura 798, a fs. 673 la factura 799, a fs. 695 la factura 800, a fs. 715 cursa la factura 801, a fs. 733 la fact. 802, a fs. 756 la factura 803, a fs. 775 cursa la factura 805, a fs. 793 cursa la factura 806, a fs. 810 del Anexo 6 cursa la factura 807, a fs. 827 cursa la factura 810 y posteriormente cursa a fs. 939 el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF N° 029/2013 de 24 de junio de 2013 que concluye determinando que deberá devolverse el monto de Bs 9, 507, 198; por el IVA de junio 2012.

A fs. 660, 675, 697, 717, 735, 758, 777, 795, 812 y 829 del anexo 5 de antecedentes administrativos, cursan los cuadros mediante los cuales la Empresa Minera Vinto efectuó una correlación entre la forma de determinación del importe de la factura y los medios fehacientes de pago, que permitió establecer el valor de las facturas para cada uno de los lotes de mineral adquirido.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste en establecer si correspondía la depuración de las Fact. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810 al haber sido observados los medios fehacientes de pago por el periodo junio 2012.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese contexto, del análisis del problema jurídico planteado se tuvo lo siguiente:

Que la Administración Tributaria inició el proceso de verificación solicitando los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV una vez que la Empresa Metalúrgica Vinto solicitó la devolución impositiva en relación a las facturas de compra de mineral emitidas por la Empresa Minera Huanuni y, la Empresa Metalúrgica Vinto presentó los cuadros mediante los cuales efectuó una correlación entre la forma de determinación del importe de la factura y los medios fehacientes de pago, estableciéndose el valor de la factura para cada uno de los lotes de mineral adquirido, importes por los cuales la Empresa Minera Huanuni emitió la correspondiente factura de conformidad a lo dispuesto por los arts. 4 y 5 de la L. N° 843 y en la segunda parte, la misma empresa efectuó la descripción de los pagos, estableciendo en la columna "Comprobante Final" el detalle de los comprobantes de banco dólares, emitidos por el pago de la compra, cuyo importe registrado en la columna "Líquido Pagable" sería el saldo a cancelar.

Que las Fact. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810 cursantes a fs. 650 de antecedentes administrativos, fueron emitidas a EMV por Bs 82.345.451,28; por su parte, la administración tributaria, para la depuración del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado que según determinación del importe efectivamente pagado, alcanza para las facturas analizadas a Bs 69.080.205,90, pagos registrados en los Comprobantes de Bancos Dólares y Movimiento de Cuentas-Banco Central de Bolivia que están respaldados por los Comprobantes de Liquidación de Concentrados, quedando una diferencia no cancelada de Bs 13.265.245,38.

A lo relacionado precedentemente, se añade el hecho de que la columna "Regalías Mineras" por \$us. 367.864,47; equivalentes a Bs 2.560.336,71; al tipo de cambio de Bs 696, operaciones respaldadas con el Formulario N° 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera del periodo junio de 2012, acompañada de los cuadros desglosados regalías mineras, que evidencia las retenciones realizadas por lotes, que forman parte de las mencionadas facturas, acreditando el sujeto pasivo, la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio fehaciente de pago, obligación establecida en el art. 21 del D.S. N° 29577.

De lo anteriormente relacionado, se desprende que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado la Empresa Minera Huanuni no incluyó la Regalía Minera, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador Empresa

Metalúrgica Vinto, reflejan que el valor neto sobre el cual se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la Regalía Minera, ya que la misma no forma parte del importe facturado por la Empresa Minera Huanuni, siendo evidente que las retenciones efectuadas por \$us. 367.864,47; por concepto de Regalía Minera constituyen medios de pago válidos, no siendo en lo demás aplicable al caso en análisis, la norma que sustenta la observación de la administración tributaria, contenida en el art. 4-IV-b) del D.S. N° 29577, puesto que la misma hace referencia a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parágs. I, II y III del citado artículo.

Que de la exhaustiva revisión de los antecedentes administrativos, se concluye que no existe vulneración alguna del debido proceso o del derecho a la defensa que acusa la parte actora, puesto que el contribuyente fue oportunamente notificado con las actuaciones desarrolladas en sede administrativa y ejerció su derecho a hacer uso de los recursos que la ley franquea, para hacer valer sus derechos, no existiendo en lo demás, prueba alguna aportada por la parte actora, que acredite lo contrario.

V.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0072/2014 de 20 de enero, obró conforme a derecho, enmarcándose en las disposiciones legales que sustentan esta decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 31 a 38, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0072/2014 de 20 de enero.

No suscriben las Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



479

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Cochabamba.**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0269/2014 de 24 de febrero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 82 a 87, interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias en calidad de Gerente Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 129 a 134, la réplica de fs. 151 a 155, dúplica de fs. 159 a 160 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0269/2014 de 24 de febrero, es atentatoria a los intereses de la Administración Tributaria, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realiza una interpretación errada de la normativa tributaria al anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0553/2013 de 2 de diciembre de 2013 dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0553/2013 de 2 de diciembre de 2013 dictada por la ARIT Cochabamba, resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 17-00728-12 de 20 de diciembre de 2012, ratificando las modificaciones de la deuda tributaria establecidas en la resolución de alzada, validando así la depuración de la AT en la parte referida al Recibo 2037401 por no cumplir con lo previsto en el art. 81 de la ley 2492, manteniendo firme la observación de Bs 707, cuyo debito fiscal alcanza a Bs 92, modificando así la deuda tributaria establecida en la R.D. N°, de Bs 1.717.821, equivalente a 955.157 UFV a bs. 1.714.582, equivalente a 953.356 UFV, importe actualizado a la fecha de pago, conforme indica el art. 47 de la L. N° 2492, por los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Que la orden de verificación fue generada bajo la modalidad verificación específica debito IVA por los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, para la verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA, por concepto de ingresos obtenidos por los cursos de post grado y que por las actividades de post grado efectuadas por la UMSS durante la gestión 2008 corresponde la aplicación del IVA de conformidad al inc. b) del art. 1-b) del art. 4 de la L. N° 843 que obliga al pago de este impuesto a toda prestación de servicios, por lo cual se realizaron cálculos aritméticos y arrastres de saldos del contribuyente en las declaraciones juradas del IVA Formulario 200, además de la comparación de la información de ventas.

Que se revisaron los depósitos asentados en los extractos bancarios correspondientes a la Cuenta 301-5023089-3-05 del Banco de Crédito de Bolivia S.A., de la Escuela Universitaria de Post Grado, en la cual el contribuyente depositó los ingresos de cursos y programas de post grado, por medio de la revisión de comprobantes de registro de ejecución de recursos, informes y detalles de recaudación, según recibos de caja del Tesoro Universitario.

Que los ingresos percibidos por la Universidad Mayor de San Simón por programas de post grado, en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, fueron registrados contablemente en la cuenta derechos, y no fueron declarados para la determinación del IVA, puesto que el contribuyente emitió solamente recibos de caja del tesoro universitario y no así factura o nota fiscal, además de haber incluido en la cuenta derechos, conceptos que no formaron parte de verificaciones específicas, mismas que fueron objeto de descargo de la vista de cargo.

Refiere que las observaciones de la AT, que determinaron los reparos establecidos en la resolución determinativa se sustentan en el art. 70 de la L. N° 2492, inc. b) del art. 1 inc. d), del art. 3 inc. b). del art. 4, 7, 12 todos del D.S. N° 21530; además de que los reparos efectuados por la AT, se basaron en ingresos percibidos por servidores de educación a nivel de posgrado del contribuyente, toda vez que la partida 15200 derechos del clasificador, no incluye ingresos por concepto de costos o cuotas por servicios educativos cobrados, tal es el caso de los cursos y programas de postgrado desarrollados por el contribuyente; consecuentemente, la inadecuada clasificación efectuada por el contribuyente de ingresos en la partida derechos, no da la condición de no imponibilidad del IVA.

Que los ingresos por curso y programas de postgrado observados, se encuentran en el marco de lo dispuesto en el art. 4 de la L. N° 843, referente al nacimiento del hecho generador, toda vez que como consta en los documentos que forman parte del cuerpo de antecedentes de la revisión, consistentes en ofertas de cursos y programas de postgrado del contribuyente, los estudiantes deben cumplir como requisito previo, con la cancelación íntegra del costo del programa antes de la finalización del mismo, ya sea con la entrega del trabajo final, producto y/o defensa de tesis, hecho que está totalmente ratificado por el reglamento para la elaboración y presentación del trabajo de grado de la Universidad Mayor de San Simón, que tiene como base el Reglamento General de estudios de Postgrado del CEUB y el Reglamento General de la Escuela Universitaria de Postgrado que establece en el Capítulo III que los estudiantes deben pagar el costo total del programa respectivo, para ingresar a la etapa final de la presentación.

Que consta en el informe de conclusiones, que se verificó el hecho de que el contribuyente incluyó dentro de la cuenta de derechos, conceptos que no forman parte del alcance de las verificaciones específicas y/o que no son objeto del impuesto verificado, mismo que previa valoración y verificación fueron objeto de descargo de la vista de cargo.

Que los conceptos descargados por la resolución de alzada y ratificados por la resolución jerárquica, por concepto de pago de títulos, diplomas, defensa de tesis, convocatoria a docentes, registro de internado, servicio de análisis a empresas, venta de libros, revistas folletos, no se encontrarían dentro del alcance específico de las verificaciones, limitado únicamente a los ingresos emergentes de cursos y programas de postgrado de la gestión 2008 y también descarga el concepto de asientos anulados y/o revertidos, que dentro de las verificaciones no fueron considerados como ingresos gravados.

Que el trabajo de campo realizado por la AT, se efectuó en base a documentación original que cursaba en antecedentes a tiempo de la determinación y no así en base a documentación que nunca fue de conocimiento de la AT; consiguientemente, la prueba considerada por la Resolución Jerárquica vulneró la normativa inmersa en el art. 81-3 de la L. N° 2492, por lo que debe tenerse en cuenta la línea jurisprudencial establecida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0435/2012 de 25 de junio que hace mención al hecho de que deben rechazarse las pruebas aportadas fuera del plazo establecido, salvo que el sujeto pasivo pruebe que la omisión no fue por causa propia.

Que de la revisión de las transacciones descargadas por la AGIT, se evidencia que se hace mención a documentación del cuerpo 2 de antecedentes presentada por el sujeto pasivo, cuya ubicación no corresponde a las fs. señaladas, sino más bien a informes consolidados por unidad, por concepto y por cuenta, así como el detalle de recaudaciones.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita revocar en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0269/2014, al haber sido vulnerado el núm. 3 y último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, emitida por las AGIT por contener violación de la ley, manteniendo firme y subsistente en todas sus partes la R.D. N° 17-0728-12 de 20 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

II.1. Fundamentos de la contestación a la demanda.

La parte demandada señala que la demanda contencioso administrativa se limita a exponer aspectos generales y no detalla la prueba cuya incorrecta valoración acusa, más aun cuando el CPC establece que la demanda debe exponer los hechos en que se fundaren, expuestos con calidad y precisión, aspecto que la demanda no cumple, puesto que carece de claridad y detalle en sus fundamentos, lo cual constituye el eje central de toda demanda.

Que sin embargo, como cuestión previa la parte demandada señaló que la GRACO Cochabamba del SIN interpuso recurso jerárquico solo con relación a los asientos 42229, 44176, 48640, 51746 y 59936, entendiendo por ello, que son los cinco asientos que le ocasionaron perjuicio y en función a ello estableció que los cursos de postgrado realizados por la UMSS constituyen contraprestación de servicios en virtud al hecho de que por una parte la Universidad se compromete a brindar a los particulares, conocimientos especializados en un área de estudio específica y en tiempo determinado en tanto que el particular conviene en pagar un pecio en los plazos y condiciones que correspondan; consecuentemente, los cursos de postgrado son objeto del IVA, debiendo la Universidad Mayor de San Simón cumplir con su obligación de facturar y declarar los mismos.

Que de acuerdo al art. 39 del Reglamento de la Escuela Universitaria de Postgrado de la UMSS, para los programas que no otorgan grado académico como el diplomado, el curso culmina con la otorgación del egreso y de acuerdo a los arts. 45, 53, 58 y 61 para los programas que otorgan grado académico como la especialidad, maestría y doctorado, el servicio de los cursos de postgrado culmina con la obtención del grado académico, incluyendo en ambos casos además del cumplimiento y aprobación del programa en su totalidad, la realización del trabajo final y el trabajo de grado con lo cual se perfecciona el hecho imponible a efectos del inc. b) del art. 4 e la ley 843 y en virtud a la citada normativa, los pagos parciales realizados en el transcurso de dicho plazo, constituyen circunstancias que perfeccionan el hecho imponible, debiendo en ambos casos emitirse la correspondiente factura.

Señala que la AT descargó conceptos que no forman parte del alcance de la verificación específica, es decir, que no son parte del impuesto verificado, como es el caso del concepto de pago de títulos y taller de tesis y que se procedió a la verificación de los asientos impugnados, evidenciando que los Recibos 2036865, 2444437, 2449403 y 2037183 correspondientes a los asientos 42229, 48640 y 51746 no corresponde a transacciones por prestación de servicios de postgrado, y al no formar parte del alcance de la verificación, correspondió confirmar la decisión adoptada por la ARIT respecto a estos asientos y retirar la observación de la parte actora, por no ser evidente que esas transacciones correspondan a cursos de maestría.

Que con relación al Recibo 2444437 correspondiente al Asiento 44176, la AT señala que corresponde a defensa de tesis, motivo por el cual sería objeto del IVA, sin embargo fue la misma administración que descargó observaciones por ese concepto una vez notificada con la vista de cargo expuesta en la resolución determinativa, advirtiendo que estos conceptos no se encuentran dentro de la orden de verificación y, que verificado el recibo, se evidenció que corresponde a un pago de derecho de defensa de tesis y bajo el criterio de la administración tributaria, se confirmó lo resuelto por la ARIT reiterando la observación por Bs 1.418; además de que solamente el recibo 2037401 correspondiente al Asiento 59936 no fue presentado en instancia administrativa, pese a haber sido requerido a través del F-4003, Requerimiento 113988, si bien el contribuyente presentó el Recibo 2037401, entre otros, a momento de la tramitación del recurso de alzada, dejando de cumplir lo previsto por el art. 81 de la L. N° 2492, referido a la pertinencia y oportunidad de la prueba y no probó que la omisión de presentación del documento ante la administración tributaria, no fue por causa propia; tampoco presentó juramento de reciente obtención, motivando la falta de valoración de la prueba, por lo que se confirmó la observación de la administración tributaria por un importe de Bs 707, que es objeto del IVA.

Que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos de la resolución impugnada, más aun si se toma en cuenta que la demanda no puede limitarse a reiterar los argumentos expuestos en sede administrativa, teniendo como precedente al efecto señalado, la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio.

II.2. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0072/2014 de 20 de enero, emitida por la AGIT.

II.3. Del tercero interesado.

A fs. 165 cursa memorial interpuesto por Roberto Alfonso Gutiérrez Montero y Alfredo Carlos Sossa Fuentes en calidad de representantes del rector y MAE de la Universidad Mayor de San Simón, Lucio Gonzales Cartagena, quienes se apersonan en calidad de terceros interesados, para señalar escuetamente que estarán a las resultas de éste tribunal, en el caso de autos.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

De fs. 05575 a 05645 del anexo 15 de Antecedentes Administrativos, cursa el Reglamento de la Escuela Universitaria de Posgrado de la Universidad Mayor de San Simón, de fs. 5646 a 5648 cursa el Informe COD. SIF. 568340 de 19 de octubre de 2012 que concluye que la conducta del contribuyente se halla tipificada en el art. 160 núm. 3 y art. 165, como omisión de pago, correspondiendo una sanción del 100% del tributo omitido en UFV's.

De fs. 5649 a 5661 cursa la Vista de Cargo 26-00094-12 que tipifica la conducta del contribuyente como omisión de pago con una sanción del 100% del tributo omitido en UFV's a la fecha de vencimiento del periodo fiscal; de fs. 5672 a 5677, cursa nota de la Universidad Mayor de San Simón de 20 de noviembre de 2012, mediante la cual representa la Vista de Cargo 26-00094-12, observando la errónea aplicación en la determinación de la deuda tributaria del art. 24 y 28 de la L. N° 843 del Título correspondiente al RC IVA expuesta en la vista e

cargo, que grava a personas naturales por ingresos percibidos, por lo que la determinación no se efectuó sobre base cierta sino más bien por el parág. II del mismo artículo, además de que la universidades públicas contabilizan en la cuenta Derechos el concepto de matrículas, a los cobros realizados por el Servicio de Educación Superior sin discriminar cuales son de pregrado y de postgrado, ya que el clasificador por rubros establece que son fuentes no impositivas por estar en el grupo de Tasas, por lo que la UMSS no es sujeto pasivo del IVA.

De fs. 5713 a 5737 cursa el informe en conclusiones de 12 de diciembre de 2012 que en base a la liquidación previa de la deuda tributaria concluye que el monto la deuda tributaria asciende a Bs 1.714.135, que incluye el tributo omitido actualizado, intereses y sanción preliminar por la conducta, mismo que deberá ser reliquidado a la fecha de pago; de fs. 5742 a 5743 cursa el Dictamen 00078/2012 de 18 de diciembre que ratifica la conducta del contribuyente Universidad Mayor de San Simón como omisión de pago de conformidad al art. 165 del Cód. Trib. y art. 42 del D.S. N° 27310 y de fs. 5744 a 5770 cursa la R.D. N° 17-00728-12 de 20 de diciembre que califica la conducta del contribuyente como omisión de pago y en virtud a esta contravención tributaria dispone el pago de Bs 1.019,770 correspondientes al tributo omitido, más una multa igual al 100% sobre el tributo omitido en UFV's.

De fs. 32 a fs. 44 del primer cuerpo de antecedentes procesales, cursa memorial de interposición de recurso de alzada mediante el cual la UMSS solicita en lo principal, la nulidad total de lo obrado en sede administrativa por el hecho de que en la vista de cargo y resolución determinativa no se especifica el concepto del ingreso sujeto al IVA por el servicio de cursos de postgrado y la cuantía de la base imponible. De fs. 90 a 110 cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT-CBA/ITJ/0215/2013 de 19 de abril que recomienda revocar parcialmente la Resolución Determinativa GRACO 17-00728-12 de 20 de diciembre de 2012 y de fs. 111 a 130 cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0215/2013 de 19 de abril que decide revocar parcialmente la Resolución Determinativa GRACO 17-00728-12 de 20 de diciembre, modificando el tributo omitido por concepto del Impuesto Al valor agregado, de UFV 388.136 a UFV 387.432 correspondiente a los periodos fiscales de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008. En función a lo expuesto, el contribuyente interpuso recurso jerárquico mediante memorial que cursa de fs. 134 a 136 y posteriormente fue emitido el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-1463/2013 de 16 de agosto de 2013 que recomendó anular la Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2013 de 19 de abril de 2013, con la finalidad de la ARIT Cochabamba se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada por la UMSS y de fs. 340 a 354 cursa la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1463/2013 de 19 de agosto que resuelve anular la Resolución ARIT-CBA/RA 0215/2013 de 19 de abril de 2013 hasta que la ARIT Cochabamba se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada por la UMSS.

Una vez pronunciada la nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0553/2013 de 2 de diciembre de 2013 que cursa de fs. 405 a 418 del anexo 3 de antecedentes administrativos, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa GRACO 17-00728-12 de 20 de diciembre de 2012, fue objeto de recurso jerárquico, habiéndose emitido posteriormente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0269 de 24 de febrero de 2014 que resuelve revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0553/2013 de 2 de diciembre de 2013 por no cumplir con la previsión contenida en el art. 81 de la L. N° 2492.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si en el caso de autos, con el pronunciamiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0269/2014 de 24 de febrero, se vulneró el núm. 3 y último párrafo del art. 81 de la L. N° 2462.

V. Análisis del problema jurídico planteado

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

En ese contexto, del análisis del problema jurídico planteado se tuvo que la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada, resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0553/2013 de 2 de diciembre, solo en la parte referida al Recibo 237401, por no cumplir con lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492, manteniendo firme y subsistente la observación de Bs 707, cuyo debito fiscal alcanza a Bs 92, modificando en consecuencia la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa 17-00728-12 de Bs 1.717.821, equivalentes a 955.157 UFV a Bs 1.714.582, equivalentes a 953.356 UFV.

Que la demanda interpuesta en el caso de autos, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0269/2014 de 24 de febrero, señalando textualmente que: "...la vulneración al art. 81 de la L. N° 2492, tiene asidero en que los fundamentos y aseveraciones de la AGIT en la ilegal resolución jerárquica sean estos validos o no, se basan en prueba ofrecida y presentada por la Universidad Mayor De San Simón, en la tramitación del recurso de alzada y jerárquico ante la AGIT y ARIT respectivamente y no presentada en sede administrativa en el trabajo de campo efectuado por los fiscalizadores"; aseveración que permite concluir a esta instancia de cierre, que la prueba presentada por la Universidad de San Simón, fue considerada en sede administrativa, puesto que sirvió de fundamento para el pronunciamiento de las resoluciones de alzada y jerárquica; lo cual permite concluir que si bien estas pruebas no fueron presentadas por la parte actora a tiempo de la realización del trabajo de campo, sí fueron consideradas posteriormente en sede administrativa, como se refiere líneas arriba, sin que ello implique vulneración alguna del proceso en sede administrativa, sino que más bien se procuró contar con elementos de prueba que permitan adquirir certeza sobre los hechos, por lo que el argumento de la parte actora carece de sustento legal.

Por lo expuesto y en consideración al hecho de que la parte actora solicita revocar parcialmente la resolución impugnada, sin especificar cuál es la parte que pide mantener subsistente y a mayor abundamiento pide revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, es que este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no

puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (nemoprocedatiudex iure ex officio) puesto que este tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material.

La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante.

En ese sentido, en el caso de autos este Tribunal Supremo, en la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe, no encuentra vulneración a los principios del procedimiento administrativo, pues el administrado ha activado todos los sistemas recursivos que la ley le brinda como procedimientos fundamentales para el control de la voluntad sancionadora de la administración en afán de solicitar modificación de una decisión con la cual disiente. Menos aún vulneración de derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad es la protección de los derechos fundamentales de los particulares, al no haber sido estos argumentados y expuestos en la acción, limitándose simplemente a copiar argumentos de los recursos interpuestos en sede administrativa que merecieron resoluciones, aspecto que impide a este tribunal entrar al análisis de fondo de la acción, y al haberse concluido el procedimiento administrativo con una resolución jerárquica clara y concisa que explica los motivos de su resolución, se concluye que se ha respetado el debido proceso adjetivo, que consagra la garantía de defensa en proceso en sus componentes de: derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada relacionada con los requisitos de motivación del acto administrativo que exprese fundamentos en la emisión del acto.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la autoridad general de impugnación tributaria está enmarcada dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

Sobre el particular, existe uniforme jurisprudencia, como la contenida en el A.S. N°238/2013 de 5 de mayo, entre otras.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 31 a 38, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la AGIT, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0072/2014 de 20 de enero.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



480

**Jorge Chura Yupanqui c/ Ministerio de Salud y Deportes.
c/ Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa, cursante de fs. 35 a 42 vta., interpuesta por Jorge Chura Yupanqui, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/2011 de 13 de mayo, emitida por el Ministerio de Salud y Deportes del Estado Plurinacional de Bolivia, contestación de fs. 50 a 52., la réplica de fs. 83 a 85; antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho y fundamentos de la demanda.

Que en fecha 24 de mayo de 2011 se notificó al demandante con la Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/2011, dentro del proceso administrativo sustanciado en su contra por el desempeño de funciones de Ex Jefe de Auditoría Interna del Seguro Social Universitario- La Paz, por presunta contravención del art. 64-c) del D.S. N° 23318-A.

Que en 5 de agosto de 2010 mediante nota cursada por el Gerente General del Seguro Social Universitario, a la Ministra de Salud y Deportes, señala que el Gerente Departamental de la Contraloría General del Estado, ha observado que la Unidad de Auditoría Interna, ha incumplido la presentación de cuatro informes, solicitando se inicie proceso administrativo, contra quienes corresponda, por lo que en fecha 30 de agosto de 2010, la Autoridad Sumariante del Ministerio de Salud y Deportes, y a la vez Directora General de Asuntos Jurídicos dispuso el instaurar proceso administrativo en su contra, por incumplimiento en la presentación de los Informes CITE:UAI N° 04/2005 C-1 Evaluación de los Contratos de Servicios de Supervisión Técnica en la Construcción del Hospital del Seguro Social Universitario, suscritas por la Empresa Gregory L. Morris & Associates; Informes CITE:UAI N° 03/2006 Evaluación del Sistema de Administración de Personal del SSU; Informes CITE:UAI N° 15/2008 Evaluación del Sistema de Administración de Bienes y Servicios del SSU; e Informes CITE:UAI N° 011/2008 Evaluación Programas Operativos Anuales y el Movimiento Presupuestario de la Partida 43400.

Que a partir del 11 de febrero de 2010 conforme sale de la documental del proceso el demandante ya no cumplía las funciones y responsabilidades de Jefe de Auditoría del SSU, que en la nota de dicha fecha presentó el Informe Cite: UAI N° 30/2010, mediante el cual detalladamente comunicó al nuevo jefe de auditoría, las actividades realizadas, los informes en proceso de ejecución y los informes en curso de trámite, así como la entrega de todos los activos y documentos de la jefatura de auditoría interna, antecedente que se presentó como prueba de descargo, además de haber prestado declaración informativa y presentado aclaraciones, que explica y deslinda las presuntas responsabilidades, las mismas que no fueron valoradas.

Asimismo indica que el auto inicial, no consideró que el contenido de la nota Cite: UAI N° 132/2010 de 4 de agosto, el Jefe de Auditoría Interna Lic. José Álvarez García, con referencia a los informes, señala que según informe UAI N° 006/2010 de 10 de mayo, se remitió un cronograma de presentación de dichos informes, el mismo que fue enviado al Ente Fiscalizador mediante Nota Cite GG N° 499/2010 de 14 de mayo, fecha en la cual el suscrito ya no cumplía las funciones de jefe de auditoría interna a.i., y que el nuevo jefe de auditoría debía presentar los primeros tres hasta el 31 de mayo y el cuarto hasta el 15 de junio, siendo esto de su responsabilidad, no obstante indebidamente se atribuye a su persona el incumplimiento observado de falta de presentación de los citados informes.

Que existió errónea e indebida aplicación del art. 64-c) del Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, toda vez que la autoridad sumariante ha dictado la Resolución del Proceso Administrativo N° 2/11 de 25 de enero de 2011, donde si bien detalla la documentación de descargo presentada, sin embargo no hace ninguna consideración sobre el contenido de la misma, ni compulsó alguna, y el hecho que los informes reformulados no fueran presentados por el actual jefe de auditoría, en el plazo previsto no pueden afectarle ni atribuirle a su persona.

Que en fecha 8 de septiembre de 2010, fue notificado con el Auto Inicial de Proceso Administrativo de fecha 30 de agosto de 2010, el mismo que dispone la apertura de término de prueba de 10 días hábiles a partir de la notificación; sin embargo, conforme el art. 22-c) del Reglamento de la Función Pública, la resolución debió dictarse en 5 días hábiles, a partir del vencimiento del término de prueba computables a partir de la notificación, lo que no ocurrió y amerita pérdida de competencia y nulidad de la Resolución de Proceso Administrativo N° 2/2011.

Contra la Resolución de Proceso Administrativo N° 2/2011, presentó recurso de revocatorio que fue resuelto mediante Resolución RR N° 007/2011 de 18 de abril de 2011, el mismo que determinó denegar la revocatoria.

Que contra dicha resolución, el demandante presentó recurso jerárquico sin tener conocimiento del contenido de la Resolución RR N° 007/2011, el mismo que mediante Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/2011 de 13 de mayo, emitido por el Ministerio de Salud y Deportes, determinó confirmar íntegramente en todas sus partes la Resolución RR N° 007/2011 de 18 de abril.

Que contra la resolución jerárquica manifiesta que impugna la nulidad de obrados por omisión de la autoridad sumariante de notificarle con el auto de concesión del recurso; por otra parte indica que el tiempo de servicios que prestó su persona como jefe de auditoría interna, es desde el 8 de diciembre de 2006 hasta el 11 de febrero de 2010, donde además se señala que la Contraloría General del Estado, devolvió dos informes por aspectos de forma y no de fondo, hecho que no constituye contravención al art. 64-c) del Reglamento por la Función Pública.

Refiere que las resoluciones emitidas afectan su dignidad y ética profesional, como personal y de funcionario del SSU, al haberse erróneamente atribuido presunta responsabilidad administrativa, por contravención del art. 64-c) del D.S. N° 23318-A, donde se le impone la sanción de suspensión de 20 días sin goce de haberes, a más de haber vulnerado el art. 28-b) de la L. N° 1178, que taxativamente dispone que se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por el servidor público, mientras no se demuestre lo contrario, así como los arts. 46 y 48 de la C.P.E.

Que el recurso jerárquico se limitó a señalar que no se hubiese conocido nuevos elementos de convicción, tampoco realiza un análisis de la falta de competencia y nulidad de las resoluciones pronunciadas, además de agravar la indebida consideración y pronunciamiento de la resolución de recurso jerárquico por el hecho irregular, indebido y con falta de ética, al resolver confirmar la resolución de recurso de revocatorio.

I.2 Petitorio.

Concluyó solicitando se disponga la nulidad de la Resolución Jerárquica N° 05/2011, por las contravenciones, así como de la R.A. N° 02/2011 por haberse dictado fuera de plazo.

II. Contestación a la demanda.

Manifiesta que la demanda tiene como único argumento es el hecho de que el demandante cumplió funciones como Jefe de la Unidad de Auditoría Interna del SSU, hasta el 10 de febrero de 2010 y que los motivos por los que se aplica una sanción administrativa son posteriores.

Continúa señalando que el demandante ha desempeñado la función de Jefe de la Unidad de Auditoría Interna del SSU desde 8 de diciembre de 2006 hasta el 11 de febrero de 2010 y que durante el cumplimiento de esta función elaboró y envió los informes siguientes a la Contraloría General del Estado: 1) UAI N° 004/2005 C-2, referente a la "Evaluación de los contratos de Servicio de Supervisión Técnica en la Construcción del Hospital del SSU, suscritos con la empresa Gregory L Morris Associates, que puesto en conocimiento de la contraloría quien con Informe IL/R N°009/M06 W2 de 25 de mayo, dio a conocer una serie de observaciones que demuestran la mala práctica en la elaboración de la auditoria, por cuanto omite especificar con claridad irregularidades en que se incurrió en el cumplimiento del contrato sometido a auditoria. En dicha nota se establece que se debe subsanar las observaciones en el plazo de 30 días a partir de la recepción de este informe, que fue puesto en conocimiento del SSU en 28 de mayo de 2009, cuando todavía el demandante estaba en función de Jefe de Unidad de Auditoría Interna, y que debió ser presentado, lo que no ocurrió al ser los anexos 4 al 7 documentos de descargo que datan de julio a diciembre de 2009, en estricta observancia de sus funciones, recayendo la omisión en la presentación de este informe dentro del campo de la responsabilidad administrativa.

Respecto al Informe UAI N° 003/2006 C-1, Evaluación de Sistema de Administración de Personal del SSU, se asume de igual manera que pese haber sido reformulado nuevamente fue observado, por lo que la Contraloría hace conocer al SSU que Auditoría Interna no ha orientado adecuadamente su examen en el UAI N1 003/2006 C-1 de conformidad a las normas de auditoria gubernamental, dando de igual manera un plazo de 30 días para la presentación del informe, que puesto en conocimiento del SSU el 27 de enero de 2009, el demandante no cumple con dicho plazo, pretendiendo amparar su conducta omisiva en los descargos que demuestran estar fuera de plazo al estar el informe con fecha del mes de septiembre de 2009.

Con relación a los Informes UAI N° 015/2008 y UAI N° 0115/2008, los mismos fueron elaborados por el demandante y con evidentes irregularidades de inobservancia de las normas de control gubernamental, así se desprende de las notas e Informes Nos. GD-L/OF-0204/2010 IL/S004/E09 W1 y GD-L/OF-0206/2010 IL/S007/E09 W1 ambos de 22 de febrero de 2010, incurriendo en lo previsto por el art. 64-c) del D.S. N° 23318 A.

Por otra parte, indica que respecto a la nulidad solicitada y perdida de competencia, su derecho a precluido.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia, se declare improbadada la demanda.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- Que en 5 de agosto de 2010 mediante nota cursada por el Gerente General del Seguro Social Universitario, a la Ministra de Salud y Deportes, señala que el Gerente Departamental de la Contraloría General del Estado, ha observado que la Unidad de Auditoría Interna, ha incumplido la presentación de cuatro informes (Informes CITE: UAI N° 03/2006 Evaluación del Sistema de Administración de Personal del SSU. Informes CITE: UAI N° 15/2008 Evaluación del Sistema de Administración de Bienes y Servicios del SSU. Informes CITE: UAI N° 011/2008 Evaluación Programas Operativos Anuales y el Movimiento Presupuestario de la Partida 43400), solicitando se inicie proceso administrativo.

- Que después del término probatorio, se emitió la Resolución de Proceso Administrativo N° 2/2011, de 25 de enero de 2011, el mismo que determinó establecer responsabilidad administrativa en contra del Lic. Jorge Chura Yupanqui, por haber contravenido el art. 64-c) del D.S. N° 23318-A imponiéndole una sanción de 20 días sin goce de haberes.

- Contra la Resolución de Proceso Administrativo N° 2/2011, el demandante presentó recurso de revocatorio resuelto mediante Resolución RR N° 007/2011 de 18 de abril de 2011, el mismo que determinó ratificar la sanción establecida a Jorge Chura Yupanqui en la resolución impugnada.

- Que contra dicha resolución el demandante presentó recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/2011 de 13 de mayo, emitido por el Ministerio de Salud y Deportes, determinó confirmar íntegramente en todas sus partes la Resolución RR N° 007/2011 de 18 de abril.

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

IV. Problema jurídico planteado.

En el caso de autos, el objeto de controversia consiste en determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/11 de 13 de mayo, incurrió en error al confirmar la resolución de revocatorio y mantener la sanción impuesta al demandante, sin considerar los aspectos de nulidad denunciados.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Que del análisis de los antecedentes es pertinente referirnos que dentro de la demanda se reclama vicios de nulidad durante el proceso administrativo que no hubiesen sido considerados, por lo que hubiese perdida de competencia de la autoridad sumariante; sobre el particular, respecto a la nulidad se debe tener presente que es la ineficacia de los actos procesales realizados con violación de los requisitos, formas o procedimientos que la ley procesal prevé para su validez; en ese sentido la S.C. N° 731/2010-R de 26 de julio, estableció también que: "...Los presupuestos o antecedentes necesarios para que opere la nulidad procesal son: a) Principio de especificidad o legalidad, referida a que el acto

procesal se haya realizado en violación de prescripciones legales, sancionadas con nulidad, es decir, que no basta que la ley prescriba una determinada formalidad para que su omisión o defecto origine la nulidad del acto o procedimiento, por cuanto ella debe ser expresa, específica, porque ningún trámite o acto judicial será declarado nulo si la nulidad no está expresamente determinada por la ley, en otros términos «No hay nulidad, sin ley específica que la establezca» (Eduardo Couture, «Fundamentos de Derecho Procesal Civil», p. 386); b) Principio de finalidad del acto, «la finalidad del acto no debe interpretarse desde un punto de vista subjetivo, referido al cumplimiento del acto, sino en su aspecto objetivo, o sea, apuntando a la función del acto» (Palacio, Lino Enrique, «Derecho Procesal Civil», T. IV p. 145), dando a entender que no basta la sanción legal específica para declarar la nulidad de un acto, ya que ésta no se podrá declarar, si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado la finalidad a la que estaba destinada; c) Principio de trascendencia, este presupuesto nos indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma, o para satisfacer pruritos formales, como señala Couture (op. cit. p. 390), esto significa que quien solicita nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que solo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable; y, d) Principio de convalidación, «en principio, en derecho procesal civil, toda nulidad se convalida por el consentimiento» (Couture op. cit., p. 391), dando a conocer que aún en el supuesto de concurrir en un determinado caso los otros presupuestos de la nulidad, ésta no podrá ser declarada si es que el interesado consintió expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado, y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no lo impugna por los medios idóneos (incidentes, recursos, etc.), dentro del plazo legal (Antezana Palacios Alfredo, «Nulidades Procesales»).

En el caso de autos, el demandante no ha demostrado de qué manera se encontrare perjudicado, o se hubiese vulnerado derecho alguno, cuando en los hechos el mismo ha hecho uso de los recursos que le faculta la ley, convalidando los supuestos vicios de nulidad, por lo que no amerita dar lugar al reclamo.

Ahora bien, con relación a la mala valoración de los documentos de descargo presentados por el demandante así como vulneración del art. 64-c) del D.S. N° 23318-A en la tramitación del proceso administrativo; previamente se debe considerar que la C.P.E. en su art. 233 señala que son servidoras y servidores públicos las personas que desempeñan funciones públicas y en su art. 235 establece que entre sus obligaciones están la de cumplir la Constitución y las leyes, cumplir con sus responsabilidades, de acuerdo con los principios de la función pública y rendir cuentas sobre las responsabilidades económicas, políticas, técnicas y administrativas en el ejercicio de la función pública.

En ese sentido, el art. 13 de la L. N° 1178 establece que: “El Control Gubernamental tendrá por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado.

El Control Gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos y estará integrado por:

a) El sistema de control interno que comprenderá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad, y la auditoría interna; y

b) El sistema de control externo posterior que se aplicará por medio de la auditoría externa de las operaciones ya ejecutadas.”

Asimismo el art. 28 de la misma Ley, señala que: “Todo servidor público responderá de los resultados emergentes del desempeño de las funciones, deberes y atribuciones asignados a su cargo a ese efecto:

a. La responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal se determinará tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión.

b. Se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario.

c. El término “servidor público”, utilizado en la presente Ley, se refiere a los dignatarios, funcionarios y toda otra persona que preste servicios en relación de dependencia con autoridades estatales, cualquiera sea la fuente de su remuneración.

d. Los términos “autoridad” y “ejecutivo” se utilizan en la presente Ley como sinónimos y se refieren a los servidores públicos que por su jerarquía y funciones son los principales responsables de la administración de las entidades de las que formen parte.

Por su parte el art. 29 del mismo cuerpo legal, indica que: “La responsabilidad es administrativa cuando la acción u omisión contraviene el ordenamiento jurídico-administrativo y las normas que regulan la conducta funcionaria del servidor público. Se determinará por proceso interno de cada entidad que tomará en cuenta los resultados de la auditoría si la hubiere. La autoridad competente aplicará, según la gravedad de la falta, las sanciones de multa hasta un 20% de la remuneración mensual; suspensión hasta una máximo de treinta días; o destitución”.

El art. 64 del D.S. N° 23318-A, establece la responsabilidad del auditor: “I. Para efectos de determinar la responsabilidad del auditor o consultor especializado para auditoría se tomará como causales por analogía las previstas en el art. 20 del Cód. Pdto. Civ., en lo aplicable, además de las siguientes entre otras:

a. No excusarse de la realización de un trabajo en caso de incompatibilidad o conflicto de intereses manifiesto.

b. No informar oportunamente por escrito al superior jerárquico sobre una posible incompatibilidad o conflicto de intereses.

c. No manifestar con claridad y en forma completa en los informes de auditoría las posibles irregularidades que detecte u omitir cualquier información que pueda favorecer a los involucrados”

Que en el caso de autos, se tiene que la Autoridad Sumariante del Ministerio de Salud y Deportes, determinó iniciar proceso administrativo en contra del demandante por incumplimiento en la presentación de cuatro informes correspondientes a: Informe CITE: UAI N° 04/2005 C-1 Evaluación de los Contratos de Servicios de Supervisión Técnica en la Construcción del Hospital del Seguro Social Universitario,

suscritas por la Empresa Gregory L. Morris & Associates; Informe CITE: UAI N° 03/2006 Evaluación del Sistema de Administración de Personal del SSU; Informe CITE: UAI N° 15/2008 Evaluación del Sistema de Administración de Bienes y Servicios del SSU, e Informe CITE: UAI N° 011/2008 Evaluación Programas Operativos Anuales y el Movimiento Presupuestario de la Partida 43400.

Asimismo conforme los antecedentes, estos informes cuando fueron puestos en conocimiento de la Contraloría General del Estado, fueron observados tanto de forma como de fondo, motivo por el cual se determinó ordenar se subsanen los mismos y sean presentados en el plazo de 30 días a partir de la notificación de las observaciones; que conforme la Nota GD-LOF N° 612-2/2010 de 28 de abril de 2010 dirigida al Gerente General del SSU La Paz, se demuestra que la reformulación de estos informes no fueron remitidos a la Contraloría, habiendo fenecido superabundantemente el plazo, por lo que se sugirió remitir antecedentes para el inicio de proceso administrativo contra los funcionarios responsables.

Ahora bien, el demandante conforme el mismo señala, trabajó hasta el mes de febrero de 2010, en ese entendido para establecer la responsabilidad del mismo se consideró las fechas de los informes de acuerdo al siguiente detalle: el Informe UAI N° 004/2005 C-2, referente a la "Evaluación de los contratos de Servicio de Supervisión Técnica en la Construcción del Hospital del SSU, suscritos con la empresa Gregory L. Morris Associates, las observaciones fueron notificadas al SSU en 28 de mayo de 2009, es decir debió ser reformulado el mismo en el plazo de 30 días, lo que no ocurrió; respecto al Informe UAI N° 003/2006 C-1, Evaluación de Sistema de Administración de Personal del SSU, la Contraloría hace conocer al SSU que auditoría interna no ha orientado adecuadamente su examen en el UAI N1 003/2006 C-1 de conformidad a las normas de auditoría gubernamental, dando un plazo similar de 30 días para la presentación del informe, que fue puesto en conocimiento del SSU el 27 de enero de 2009, sin embargo tampoco se presentó la reformulación dentro de dicho término; respecto a los Informes UAI N° 015/2008 y UAI N° 0115/2008, los mismos fueron observados conforme las Notas e Informes GD-L/OF Nos. 0204/2010 IL/S004/E09 W1 y GD-L/OF-0206/2010 IL/S007/E09 W1 ambos de 22 de febrero de 2010, sin embargo los mismos no fueron subsanados dentro de plazo; así también cursa el Informe UAI N° 006/10 emitido por el jefe de auditoría interna a.i. quien en 10 de mayo de 2010 indica que los informes señalados supra, no fueron presentados en los términos establecidos y es en este informe que establece un cronograma probable de conclusión y remisión de los citados informes.

En consecuencia al evidenciarse que los cuatro informes fueron observados por la Contraloría General del Estado y que los mismos no fueron reformulados dentro del plazo establecido, queda claro que la responsabilidad de los mismos es del demandante al estar este como Jefe de auditoría durante estos periodos; en ese sentido no se evidencia vulneración alguna.

VI. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/2011 de 13 de mayo, emitida por el Ministerio de Salud y Deportes del Estado Plurinacional de Bolivia, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal, no habiéndose encontrado infracción, ni aplicación inadecuada de la norma legal administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10 de la L. N° 212 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 35 a 42 vta. y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 05/2011 de 13 de mayo, emitida por el Ministerio de Salud y Deportes del Estado Plurinacional de Bolivia.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



481

Compañía Industrial ALTIPLANO S.A.
c/ Servicio de Propiedad Nacional Intelectual (SENAPI).
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Compañía Industrial Altiplano S.A. representada por Domingo Sixto Salcedo Rada contra el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 62, impugnando la R.A. N° DGE/OPO N° J-99NN/2013 Expediente N°:154457 emitida por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual; contestación de fs. 141 a 146, renuncia a replica ante su no presentación; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Compañía Industrial Altiplano S.A. representada por Domingo Sixto Salcedo Rada dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 45 a 51), con los siguientes fundamentos:

1. Inadecuada forma de análisis de cotejo o comparación de marcas en conflicto. Sobre este punto es necesario señalar que durante la tramitación del proceso se ha solicitado una justificación legal, lógica y fundamentada en otorgar a la parte denominativa de los signos en conflicto (K-NINO del mandante y K-NINO del opositor), descartando la parte gráfica y el diseño del signo puesto que se trata de signos mixtos. Sin embargo, simplemente la autoridad impugnada se limitó a justificar la elección de la predominancia de la parte denominativa con el siguiente justificativo: "... ya que es la dimensión más característica que determina la impresión general de las marcas y es la que con mayor fuerza y profundidad penetraría en la mente del consumidor, quedando los elementos figurativos de color de fondo y diseño de letras a segundo plano de percepción. Además también precisar que como lo señala el Tribunal Andino, el elemento más característico y determinante en una marca mixta es el denominativo por la fuerza expresiva propia de las palabras, además se debe añadir que los consumidores cuando desean adquirir un producto lo solicitan por su respectiva denominación". Esta posición de la autoridad impugnada, utiliza a conveniencia jurisprudencia del Tribunal Andino en relación al cotejo de marcas denominativa y omite pronunciarse en relación a la jurisprudencia que se citó infringiendo el derecho la legítima defensa y el debido proceso, puesto que es obligación de la autoridad pronunciarse en relación a una jurisprudencia contraria, en efecto el Tribunal Andino de Justicia establece: a) "La marca es una unidad, en la cual se ha solicitado el registro del elemento nominativo como el gráfico, como uno solo. Cuando se otorga el registro de la marca mixta se la protege en su integridad y no a sus elementos por separado..." (Proceso 55-IP-2002, diseño industrial: Burbuja Videos 2000, publicado en la Gaceta Oficial N° 821 de 1 de agosto de 2002); b) "La doctrina se ha inclinado a considerar que, en general, el elemento denominativo de la marca mixta suele ser el más característico o determinante, teniendo en cuenta la fuerza expresiva propia de las palabras, las que por definición son pronunciables, lo que no obsta para que en algunos casos se le reconozca prioridad al elemento gráfico, teniendo en cuenta su tamaño, color y colocación, que en un momento dado pueden ser definitivos..." (Proceso 26-IP-98 publicado en la Gaceta Oficial N° 410 del 24 de febrero de 1999). Para aplicar la doctrina citada se tiene que realizar un desglose de los elementos de la marca y solicitar se los tenga presente para un real cotejo marcario con una posición técnica, describiendo estos de la siguiente forma: a) Logotipo: "Un logotipo, es conocido coloquialmente también como logo, es aquel distintivo o emblema conformado a partir de letras, abreviaturas, entre las alternativa más comunes... de una empresa, producto o marca determinada"; b) Isotipo: "Se refiere a la parte, generalmente icónica o más reconocible, de la disposición espacial en diseño de marca ya sea corporativa, institucional o personal..."; c) Isologo: "Interacción entre logo e isotipo en la que la imagen y el texto están fundidos, sin poder separarse"; d) Colores: "El color es una sensación que producen los rayos luminosos en los órganos visuales y que es interpretada en el cerebro..."; e) Tipografía o fuente: "Se conoce como tipografía a la destreza, el oficio y la industria de la elección y el uso de tipos para desarrollar una labor de impresión...". La determinación del elemento característico de una marca no puede realizarse simplemente con la comparación denominativa a priori de las marcas como lo hace la autoridad impugnada, sino colocar ambas marcas en un solo plano y establecer las semejanzas y diferencias entre las mismas, por lo que el análisis integral definitivamente es requerido y si el SENAPI descarto el elemento gráfico por el elemento denominativo debió justificar técnicamente esta posición. La autoridad administrativa impugnada no considero ni tomo en cuenta que relación a la comparación grafica se cuenta con las siguientes diferencias: a) Isologo: La marca oponente con la figura de un perro atravesado, trayendo a la mente del consumidor una figura física completa (cabeza y cuerpo) de un perro, en cambio la marca de mi mandante trae a la mente del consumidor la figura destacable de una huella y entre las letras K-Nino un hueso; b) Colores: La combinación de colores tampoco es la misma, ya que la marca del demandante tiene los siguientes: azul reflex, fucsia y blanco mientras que la marca oponente tiene amarillo, rojo, blanco y negro; c) Tipografía: en relación a la tipografía, se debe indicar que la marca demandante en comparación con la oponente, tiene signos o caracteres con una unidad de estilo diferente que difiere de la fuente, diseño y tamaño de las letras.

2. Falta de pronunciamiento expreso en relación a que el término K-nino, pronunciado canino, es un término genérico, de uso común y evocativo y que la doctrina entiende como débil de protección. La Real Academia Española en la consulta de canino señala: “Canino.na (Del latín cañinus): 1. Adj. Perteneciente y relativo al can., raza canina. 2. Adjetivo que tiene semejanza con las propiedades del perro” (Diccionario de la Lengua Española, Edición 22ava). En este entendido y conforme describe la Real Academia Española, el término canino, es un término genérico, de uso común y evocativo, debiendo haberse realizado una consulta del significado, aspecto omitido por la autoridad impugnada. Al ser la denominación de uso común, evocativo y genérico de débil protección, indica genéricamente a quien está destinado el producto que pretende proteger, en el caso del demandante a perros, animales o mascotas y del oponente a comida o alimento para perros, animales o mascotas, por tanto no puede ser apropiada por nadie conforme ha señalado la jurisprudencia: “las marcas evocativas son consideradas como marca débiles, por cuanto cualquier persona tiene el derecho de evocar en sus marcas las propiedades o características de los productos o de los servicios que van a ser distinguidos con aquellas, lo que supone que su titular deba aceptar o no pueda impedir que otras marcas evoquen igualmente las mismas propiedades o características de su marca” y además añade: “sin embargo, entre mayor sea la proximidad del signo evocativo con el producto o servicio que se pretende registrar, podrá ser considerado como un signo marcadamente débil y en consecuencia su titular tendría que soportar el registro de signos que en algún grado se semejen a su signo distintivo...”. De hecho, bajo este mismo razonamiento en la misma República del Perú, existe la convivencia marcaria o coexistencia de dos marcas similares “K-nino” con titulares diferentes a nombre de la Compañía Industrial Altiplano S.A. (clase internacional 5) y Abales S.A.C. (clase internacional 31). Se debe tomar en cuenta que conforme a la Comunidad Andina de Naciones, el trato a los ciudadanos extranjeros, debe ser como connacional, que es lo que se solicita para el demandante. Es más, el Convenio de Paris (aprobado por L. N° 1482 de 6 de abril de 1993), señala en su art. 2: “Los nacionales de cada uno de los países de la Unión gozarán en todos los demás países de la Unión, en lo que se refiere a la protección de la propiedad industrial, de las ventajas que las leyes respectivas concedan actualmente o en el futuro a sus nacionales, todo ello sin perjuicio de los derechos especialmente previstos por el presente convenio. En consecuencia, aquellos tendrán la misma protección de éstos y el mismo recurso legal contra cualquier ataque a sus derechos, siempre y cuando cumplan las condiciones y formalidades impuestas a los nacionales”. No obstante de ello, vemos que la empresa demandante no ha tenido el mismo trato al considerar el cotejo marcario.

3. Respecto a los criterios para establecer la conexión competitiva y asociación empresarial. Luego de copiar lo manifestado por la parte demandante en su resolución sobre la parte referida a la conexión competitiva entre las marcas en conflicto, señala que ésta erróneamente no ha considerado en el contexto del análisis del termino K-nino, como un término evocativo, genérico y de uso común cuya protección es débil y por ello, Carlos Fernández Novoa señala: “La consecuencia más palpable de la regla de especialidad de la marca es que sobre un mismo signo pueden recaer dos o más derechos de marca autónomos (pertenecientes a distintos titulares) siempre que cada una de éstas marcas autónomas sea utilizada en relación con una clase o variedad diferente de productos o servicios. Por lo tanto, el titular de una marca no puede, en principio solicitar el amparo legal si un tercero solicita o usa una marca semejante o igual destinada a distinguir artículos o servicios distintos” (Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia andina 48-II-99, al desarrollar el Principio de Especialidad). De allí que el análisis del SENAPI debe ser riguroso y minucioso a fin de no causar perjuicio a ninguna de las partes, en ese contexto se tiene:

K-nino (Perú)	k-nino (Bolivia)
Clase Internacional 05	Clase Internacional 31
Productos farmacéuticos y veterinarios	Productos alimenticios animales
Sustancias dietéticas para uso médico	Alimenticias fortificantes
Alimento para bebés	
Material de Apósitos	
Material para empastar dientes y moldes	
Desinfectantes	
Destrucción de animales dañinos	
Fungicida, herbicida.	

De esta comparación minuciosa se puede establecer que los productos de la empresa demandante son ampliamente distintos y solo en relación a productos para perros sino para varios usos y en cambio los del oponente se especializan específicamente para alimentos, debe entonces entenderse que no necesariamente esta relacionados por ejemplo: un desinfectante con un alimento para perros; un fungicida con un alimento para perros o un material de apósito como alimento para perros. De otro lado, los productos solicitados por la empresa demandante, no necesariamente comparten los mismos canales de comercialización de los productos del oponente, pues en un negocio de veterinario no se venderá productos fungicidas, herbicidas, material de empaste de dientes que tiene solicitado la parte demandante y en cambio los productos de alimentos para perros necesariamente estarán en las veterinarias.

En relación a los similares medios de publicidad, el SENAPI presume que “todo se centrará en veterinarias”, sin embargo no se consideró que la clase internacional 05 necesariamente requiere cierto grado de especialidad, es decir que los medios publicitarios serán en revistas especializadas, comunicaciones directas o boletines que indiquen específicamente el uso de los productos del demandante donde necesariamente se hará la distinción de productos farmacéuticos de animales y productos alimentos, lo que definitivamente descarta el riesgo de conexión competitiva.

Luego de copiar una parte de la resolución impugnada, manifiesta que del análisis de relación o vinculación entre los productos o servicios SENAPI no tuvo presente y no se pronunció expresamente sobre que el simple hecho de aparecer ambos productos en una veterinaria por ejemplo, no puede llevar al consumidor a establecer un mismo origen empresarial. Como todos los países, el Estado Plurinacional de Bolivia, cuenta con normas sanitarias, en nuestro caso el SENASAG (Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria), la que establecerá específicamente las normas para la venta, importación y/o exportación de productos relacionados con animales, es decir que los demandantes deben someterse y registrarse en la unidad de sanidad animal (UNSA) que tiene como objetivo, establecer los requisitos para registrar y controlar empresas que elaboran o fabrican, importan, exportan y comercializan productos de uso veterinario, debiendo la empresa demandante identificarse con su marca y por tanto romperse la supuesta asociación de mismo origen empresarial incluso para consideración del SENAPI se presentó fotografías donde se establecen específicamente como se presenta los productos al público consumidor y donde por supuesto se deben establecer obligatoriamente el origen empresarial en el etiquetado.

4. Respecto a la falta de consulta obligatoria al Tribunal Andino de Justicia. Bolivia, es parte del Acuerdo de Cartagena y firmó, el tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y aprobado mediante L. N° 1872 de 15 de junio de 1998 y siendo de cumplimiento obligatorio su art. 33 establece: "En todos los procesos en los que la sentencia no fuere susceptible de recursos en derecho interno, el juez suspenderá el procedimiento y solicitará directamente de oficio o a petición de parte la interpretación del tribunal". De otro lado, en el marco del Acuerdo de Cartagena, se emitió la Decisión 500, Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, que en su art. 123 señala: "De oficio o a petición de parte, el juez nacional que conozca de un proceso en el cual la sentencia fuera de única o última instancia, que no fuere susceptible de recursos en derecho interno, en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la comunidad andina, deberá suspender el procedimiento y solicitar directamente y mediante simple oficio, la interpretación del tribunal". El art. 6-a) y b) de la Ley del Procedimiento Administrativo señala: "La vía administrativa quedará agotada en los casos siguientes: a) Cuando se trate de resoluciones que resuelvan los recursos jerárquicos interpuestos; b) Cuando se trate de actos administrativos contra los cuales no proceda ningún recurso en vía administrativa conforme a lo dispuesto en esta o en otras leyes...". En este contexto, la S.C. N° 0249/2012 de 29 de mayo de 2012 establece: "...la instancia administrativa concluye con la resolución del recurso jerárquico, mientras que el proceso contencioso administrativo, es una vía judicial, no administrativa, diferente a la primera, no siendo necesario agotar ésta, para luego recién interponer el amparo...". Como se puede observar el proceso contencioso administrativo no es un recurso posterior al proceso administrativo sino otro de naturaleza judicial distinta, lo que implica que con la resolución jerárquica emitida se agota la vía administrativa. En el presente caso, resulta que pese a la obligación de consulta al Tribunal Andino de Justicia que debería operar de oficio, el SENAPI omitió realizar la misma frente a la controversia de aplicación del art. 136-a) de la Decisión N° 486 y la extensión de la protección de marcas en distintas clases internacionales, que debe ser interpretado por este máximo órgano andino, para no vulnerar derechos de las partes en conflicto, evitando lo que ha sucedido privando al debido proceso, derecho a la legítima defensa y seguridad jurídica al demandante.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque totalmente la R.A. DGE/OPO N° -99NN/2013 Expediente N°:154457 emitida por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual.

II. Contestación de la demanda.

1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 7 de mayo de 2014 (fs. 64) y corrido traslado a Jhilda Gabriela Murillo Zarate, en representación del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, éste responde a la demanda (fs. 83 a 88), con los siguientes argumentos:

1. Antes de entrar en el análisis de fondo sobre el objeto de la presente demanda contenciosa, es necesario referirse a lo revisado en la base de datos de signos distintivos de la oficina SENAPI Bolivia, de la cual se evidencia lo siguiente:

a. Marca opositora: 1) K-nino (mixta registro N° 112292-C de 13 de febrero de 2008, que distingue en la "Clase Internacional 31" productos alimenticios para animales, alimentos de compañía, sustancias alimenticias, fortificante para animales y todos los productos comprendidos en esta clase; 2) Marca solicitante: K-nino (mixta) SM-1980-2012 de 17 de abril de 2012 y Publicación N° 154457, que distingue en la Clase Internacional 5: "Productos farmacéuticos y veterinarios, productos higiénicos para la medicina, sustancias dietéticas para uso médico, alimentos para bebés, emplastos, materia para apósitos, material para empastar los dientes y par moldes dentales, desinfectantes, productos para la destrucción de animales dañinos, fungicidas, herbicidas".

b. Causal de irregistrabilidad. El art. 136-a) de la Decisión N° 486: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) sean idénticos o se asemejen, a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, para los mismos productos o servicios, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación...".

c. Requisitos para el registro de marca. Es necesario indicar nuevamente las definiciones pertinentes para aclarar los parámetros que posibilitan el registro de una marca, en este entendido, el art. 134 de la Decisión N° 486 dispone que: "A efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro. Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: a) las palabras o combinación de palabras...".

d. Irregistrabilidad de signos por identidad y semejanza. El art. 136 literal a) de la decisión N° 486, señala en forma clara que no son registrables los signos que sean idénticos o se asemejen a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, en relación con los mismos productos o servicios, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión y/o asociación. Sobre este lineamiento se entiende que los signos distintivos en el mercado se exponen a diversos factores de

riesgo, la doctrina comunitaria se ha referido a dos clases de riesgos: a) El riesgo de confusión que es la posibilidad de que el consumidor al adquirir un producto piense que está adquiriendo otro (confusión directa) o que piense que dicho producto tiene un origen empresarial diferente al que realmente posee (confusión indirecta); b) El riesgo de asociación es la posibilidad de que el consumidor, que aunque diferencie las marcas en conflicto y el origen empresarial del producto, al adquirirlo piense que el producto de dicho producto y otra empresa tiene una relación y/o vinculación económica.

2. Reglas para el cotejo entre signos distintivos. La práctica del SENAPI sobre el cotejo de signos en conflicto, se basa principalmente en las recomendaciones que proporciona la jurisprudencia andina que al respecto y en varias oportunidades se refirió señalando: "La Autoridad Nacional competente, deberá proceder al cotejo de los signos en conflicto, aplicando para ello los siguientes parámetros: La comparación, debe efectuarse sin descomponer los elementos que conforman el conjunto marcario, es decir, cada signo debe analizarse con una visión de conjunto, teniendo en cuenta su unidad ortográfica, auditiva e ideológica. En la comparación, se debe emplear el método del cotejo sucesivo, es decir, se debe analizar un signo y después el otro. No es procedente realizar un análisis simultáneo, ya que el consumidor no observa al mismo tiempo las marcas sino que lo hace en diferentes momentos. Se debe enfatizar en las semejanzas y no en las diferencias, ya que en estas últimas es donde se percibe el riesgo de confusión y/o asociación. Al realizar la comparación, es importante tratar de colocarse en el lugar del presunto comprador, pues un elemento importante para el examinador, es determinar como el producto o servicio es captado por el público consumidor" (Proceso 18-IP-2011).

3. El demandante de forma confusa argumenta que en la marca solicitada predomina la parte gráfica sobre la denominativa, este argumento es completamente malicioso, ya que a simple vista se observa y aprecia que entre las marcas en conflicto lo que predomina, es la parte denominativa y este análisis es de simple lógica, como por ejemplo, el consumidor medio a momento de adquirir un producto relacionara una marca de la otra diciendo al vendedor que le venda el producto que tiene un fondo amarillo o fondo azul en letras con contorno rojo o blanco, es de lógica que el consumidor se referirá por el nombre es decir la parte denominativa, este criterio también fue analizado por la doctrina comunitaria señalando que: "La doctrina se ha inclinado a considerar que, en general, el elemento denominativo de la marca mixta suele ser el más característico o determinante, teniendo en cuenta la fuerza expresa propia de las palabras, las que por definición son pronunciables, lo que no obsta para que en algunos casos se le reconozca prioridad al elemento gráfico teniendo en cuenta su tamaño, color y colocación, que en un momento dado pueden ser definitivos".

4. De estas definiciones claras sobre la comparación de marcas mixtas (denominación y diseño), queda completamente aclarado que en el presente caso la parte denominativa es la que predomina en los diseños y la parte figurativa queda en segundo plano y de acuerdo a lo descrito líneas arriba comparando las marcas en conflicto el elemento que prevalece y tiene mayor relevancia es el denominativo, ya que es la dimensión más característica que determina la impresión general de las marcas y es la con mayor fuerza y profundidad penetraría en la mente del consumidor, quedando los elementos figurativos del color de fondo y diseño de letras a segundo plano de percepción.

5. En el cotejo respectivo de marcas se debe tomar en cuenta las reglas de comparación y aplicando las reglas de comparación se tiene: Regla 1. La confusión resulta de la impresión de conjunto por las marcas. En primer lugar, la confusión visual, la cual radica en poner de manifiesto los aspectos ortográficos, los meramente gráficos y los de forma, de lo que se tiene que las marcas en conflicto contemplan grandes similitudes debido a la coincidencia que tienen de la palabra k-nino, que se constituye en la denominación de las marcas en conflicto, la cual es idéntica en ambos, debido a que presentan la misma composición y secuencia de letras, vocales y consonantes, así como idéntica estructura gramatical. En segundo lugar, la confusión auditiva, que se da cuando los signos al ser pronunciados tienen un sonido similar, que en el presente caso por la identidad que tienen las marcas en la denominación K-nino dentro del campo fonético y al ser escuchadas por el oído provocan el mismo impacto. En tercer lugar, la confusión ideológica, que conlleva a la persona a relacionar el signo o denominación con el contenido o significado real del mismo o mejor, en este punto no se tiene en cuenta los aspectos materiales o auditivos, sino que se atiende a la comprensión o al significado que contiene la expresión, ya sea denominativa o gráfica, por lo que al contener ambas marcas la palabra K-nino que se constituye en un signo de fantasía, que no tiene un significado real, hay mucha probabilidad por las semejanzas en el conjunto que tiene las marcas de que estas generen la misma idea en la mente del consumidor. Regla 2. Las marcas deben examinarse sucesivamente y no simultáneamente. Al entender un examen sucesivo, se tendrá la siguiente sucesión: K-NINO-K-NINO-K-NINO-K-NINO-K-NINO. Regla 3. Deben tenerse en cuenta las semejanzas y no las diferencias que existen entre las marcas. Es evidente la semejante que tiene la marca solicitante con la marca opositora, ya que su denominación es idéntica, puesto que reproduce la totalidad de su denominación teniendo idéntica estructura y extensión gramatical, coinciden en las mismas letras- vocales y consonantes- que están ubicadas en idénticos lugares, por lo que estas al ser pronunciadas tienen idéntico impacto sonoro y auditivo y se genera la misma idea en la mente del consumidor. Regla 4. Quien aprecie el parecido debe colocarse en el lugar del comprador presunto y tener en cuenta la naturaleza de los productos. Aunque las marcas estén situadas en distintas clases de la clasificación internacional se evidencia que ambas marcas se encuentran dentro del mismo género, que es el cuidado de la salud animal por lo que existe la probabilidad de que ambas sean confundidas.

6. Criterios para establecer la conexión competitiva. La doctrina ha elaborado algunos criterios para establecer la conexión competitiva entre los productos o servicios, criterios que han sido acogidos por la jurisprudencia del Tribunal Andino y que señalan que el riesgo de confusión por la naturaleza o uso de los productos o servicios identificados por las marcas pueden desprenderse, según el caso, de las siguientes circunstancias (Proceso 114-IP-2003): "a) La inclusión de los productos en una misma clase del nomenclátor: Esta regla tiene especial interés en el caso subiudice y ocurre cuando se limita el registro a uno o varios de los productos de una clase del nomenclátor, perdiendo su valor al producirse el registro para toda la clase. En el caso de la limitación, la prueba para demostrar que entre los productos que constan en dicha clase no son similares o no guardan similitud para impedir el registro, corresponde a quien alega. b) Canales de comercialización: Hay lugares de comercialización o expendio de productos que influyen escasamente para que pueda producirse su conexión competitiva, como sería el caso de las grandes cadenas o tiendas o supermercados en los cuales se distribuye toda clase de bienes y pasa desapercibido para el consumidor la similitud de un producto con otro. En cambio, se daría tal conexión competitiva, en tiendas o almacenes

especializados en la venta de determinados bienes. Igual confusión se daría en pequeños sitios de expendio donde marcas similares pueden ser confundidas cuando los productos guardan también una aparente similitud. c) Similares medios de publicidad: Los medios de comercialización o distribución tienen relación con los medios de difusión de los productos. Si los mismos productos se difunden por la publicidad general -radio televisión y prensa-, presumiblemente se presentaría una conexión competitiva, o los productos serían competitivamente conexos. Por otro lado, si la difusión es restringida por medio de revistas especializadas, comunicación directa, boletines, mensajes telefónicos, etc., la conexión competitiva sería menor. d) Relación o vinculación entre productos: Cierta relación entre los productos puede crear una conexión competitiva. En efecto, no es lo mismo vender en una misma tienda cocinas y refrigeradoras, que vender en otra, helados y muebles; en consecuencia, esa relación entre los productos comercializados también influye en la asociación que el consumidor haga del origen empresarial de los productos relacionados, lo que eventualmente puede llevarlo a confusión en caso de que esa similitud sea tal que el consumidor medio de dichos productos asuma que provienen de un mismo productor. e) Uso conjunto o complementario de productos: Los productos que comúnmente se puedan utilizar conjuntamente (por ejemplo: puerta y chapa) pueden dar lugar a confusión respecto al origen empresarial, ya que el público consumidor supondría que los dos productos son del mismo empresario. La complementariedad entre los productos debe entenderse en forma directa, es decir, que el uso de un producto puede suponer el uso necesario del otro, o que sin un producto no puede utilizarse el otro o su utilización no sería la de su última finalidad o función. f) Mismo género de los productos: Pese a que puedan encontrarse en diferentes clases y cumplir distintas funciones o finalidades, si tienen similares características, existe la posibilidad de que se origine el riesgo de confusión al estar identificados por marcas también similares o idénticas (por ejemplo: medias de deporte y medias de vestir)". Nuevamente de la jurisprudencia citada líneas arriba se concluye que entre las marcas en conflicto existe conexión competitiva, ya que las marcas si bien no pertenecen a la misma clase internacional, comparten similares medios de publicidad, puesto que la marca solicitada al igual que la registrada necesariamente difundirán sus productos en medios especializados, así mismo existe un claro uso complementario de sus productos de la marca solicitada productos veterinarios y en la marca registrada productos alimenticios para animales, ya que las marcas tienen la misma finalidad. Finalmente comparten canales de comercialización similares como ser veterinarias o tiendas de ventas de productos para animales domésticos, es decir, la naturaleza de los productos en el caso concreto que protegen en las clases 5 y 31 de la clasificación internacional están íntimamente relacionados y por tal razón al tener las marcas idéntica denominación el consumidor podría asociar el origen empresarial del as marcas que eventualmente lo llevaría a una confusión indirecta. Adicionalmente, la marca solicitada K-NINO para la clasificación 05 a nombre de los demandantes podría constituirse en una marca engañosa ya que de todo lo expuesto por el demandante la marca que se pretende registrar es para comercializar productos veterinarios, sin embargo la solicitud se extiende para productos farmacéuticos, productos higiénicos para la medicina, sustancias dietéticas, para uso médico, alimentos para bebés, emplastos, etc. todos estos productos son para consumo humano y no así para animales domésticos, por lo cual se constituye en una marca engañosa susceptible de ser denegada.

6. Consulta obligatoria al Tribunal de justicia de la CAN. El demandante, correctamente solicita a este tribunal de última instancia ordinaria, la correspondiente interpretación prejudicial al tribunal Andino de Naciones del cual nuestro país es miembro, sin embargo haciendo una errónea interpretación de la norma, pretende hacer caer en error arguyendo que SENAPI no cumplió con la consulta, cuando es la instancia judicial quien tiene la potestad y la obligación de la consulta obligatoria.

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se rechace la demanda y confirme la R.A. N° DGE/OPO/J N° 099NN/2013 de 2 de octubre de 2013.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Miguel Serrano Cronembold, notificado legalmente por Orden Instruida (fs. 93), no respondió al presente proceso, ni asumió defensa.

IV. Consulta prejudicial.

Efectuada la consulta prejudicial, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, presentó la consulta prejudicial, en el Proceso N° 111-IP-2015, que cursa fs. 166 a 185 de 20 de julio de 2015, que es considerada dentro de la presente sentencia.

V. Antecedentes administrativos.

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

1.- Por memorial presentado al Servicio Nacional de Propiedad Intelectual de 17 de abril de 2012, la Compañía Industrial Altiplano S.A. solicita la inscripción de la marca K-NINO (mixta) y que a la presentación de la solicitud de inscripción, Miguel Serrano Cronembold interpone oposición sobre la misma marca por memorial de 10 de agosto de 2012.

2. En 13 de agosto de 2012, es admitida la demanda de oposición y se corre en traslado la misma, a la cual la Compañía Industrial Altiplano S.A. responde e interpone excepción.

La R.A. N° 028/2013 de 28 de febrero de 2013 resuelve la solicitud de inscripción de marca, oposición y excepción, resolviendo declarar improbadamente la excepción de incapacidad planteada por la Compañía Industrial Altiplano S.A., probada la demanda de oposición de Miguel Serrano Cronembold y denegar la solicitud de registro de marca de la Compañía Industrial Altiplano S.A.

4. Interpuesto el recurso de revocatoria por la Compañía Industrial Altiplano S.A., éste es resuelto por la Resolución Administrativa DPI/OP/REV-N° 79/2013 de 2 de mayo de 2013 que dispone rechazar el recurso de revocatoria y confirmar la R.A. N° 028/2013 de 28 de febrero de 2013 y presentado el recurso jerárquico contra la Resolución Administrativa DPI/OP/REV-N° 79/2013 de 2 de mayo de 2013, se

emitió la R.A. N° DGE/OPO/J-099NN/2013 de 2 de octubre de 2013 que determinó rechazar el recurso jerárquico interpuesto por la Compañía Industrial Altiplano S.A y confirmar la Resolución Administrativa DPI/OP/REV-N° 79/2013 de 2 de mayo de 2013.

VI. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

6.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

Que antes de resolver el fondo de la presente causa, al encontrarse en los alegatos de la parte demandante, varios objetos de controversia a ser resueltos y ser una de las pretensiones impugnatorias de la parte demandante, la falta de pronunciamiento expreso en relación a que el término K-nino, como es un término genérico, de uso común y evocativo, este tribunal, en cumplimiento del principio de eficacia procesal previsto en el art. 180-I de la C.P.E. en actual vigencia, que ha sido entendido por la S.C. N° 0010/2010-R de 6 de abril de 2010 como: "...el cumplimiento (refiriéndose al principio procesal de eficacia) de las disposiciones legales y que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo, de oficio, los obstáculos puramente formales..."(lo resaltado entre paréntesis ha sido añadido por este tribunal), solo procede a resolver esta pretensión, ya que resueltos éste, se cumple el fin último de todo proceso en general que es la resolución del conflicto jurídico y en particular del proceso contencioso administrativo, que es el de control de legalidad de los actos administrativos, es decir el ajuste del acto administrativo a la constitución, a las leyes o normas reglamentarias.

Que en razón de lo anteriormente señalado, el punto a ser resuelto de forma preferente por éste tribunal es:

Si la R.A. N° DGE/OPO/J-099NN/2013 de 2 de octubre de 2013 se pronunció o no sobre que el término K-nino, que es un término genérico, de uso común y evocativo y protección débil, susceptible de poder registrarse como marca por un tercero aunque existiere un registro anterior.

6.2 Análisis y resolución.

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

a. Efectuada una revisión de los antecedentes recursivos, se evidencia que en el memorial de interposición del recurso jerárquico que cursa de fs. 69 a 75 del anexo administrativo, en el punto 3.3 expresamente señala: "...si su autoridad hace una reflexión más técnica de la denominación "K-nino", se dará cuenta que en el medio latinoamericano y boliviano en especial evocan o hace referencia al adjetivo "canino" (con simple variación de la letra C por K), es decir relativo a perro, lo que convierte a este término en una denominación común o genérica pues indica específicamente para quien está destinado el producto... es decir que la misma doctrina señala que cuando son evocativos como en el caso, son de carácter débil y por tanto su titular no puede impedir que terceros como nosotros, utilicemos esta denominación para distinguir nuestros productos", de tal forma que en el memorial de interposición del recurso jerárquico se incorpora la pretensión impugnatoria de que K-nino, se trata de un término genérico, de uso común y evocativo y de protección débil, susceptible de poder registrarse como marca por un tercero aunque existiere un registro anterior y efectuado igualmente la revisión de la R.A. DGE/OPO/J N° 099NN/2013 de 2 de octubre de 2013, se observa que esta no hace mención ni motiva sobre la pretensión impugnatoria planteada por la parte recurrente y ésta en sus partes principales solo hace mención a: 1) La marca y los requisitos para su registro; 2) Irregistrabilidad de signos por identidad o semejanza; 3) Reglas para el cotejo entre signos distintos; 4) Cotejo y comparación de los signos conflicto; 5) Criterios para establecer la conexión competitiva; y 6) Conexión competitiva entre las marcas en conflicto, de modo tal que la R.A. N° DGE/OPO/J N° 099NN/2013 de 2 de octubre de 2013, no ha resuelto la pretensión impugnatoria antes mencionada.

b. Sobre el deber de motivación de los puntos recurridos o pretendidos por las partes, en una sentencia o resolución administrativa, la Sentencia Constitucional N° 0577/2012 de 20 de julio de 2012, ha señalado, que es un deber esencial y supone un elemento fundamental del debido proceso y por ello señala expresamente: "...En efecto, el deber de motivación de los fallos supone un elemento fundamental del debido proceso, conforme ha expresado la S.C. N° 0012/2006-R de 4 de enero, al indicar: "La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, (...) y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento...".

c. En conclusión, la R.A. N° DGE/OPO/J N° 099NN/2013 de 2 de octubre de 2013 omitió pronunciarse sobre la pretensión impugnatoria interpuesta por la parte demandante de que K-nino, se trata de un término genérico, de uso común y evocativo y protección débil, susceptible de poder registrarse como marca por un tercero aunque existiere un registro anterior y por consiguiente ha incumplido el deber esencial de motivación, en este caso por incongruencia omisiva.

d. Es necesario señalar, que el Tribunal Supremo de Justicia de acuerdo a la jurisprudencia lograda hasta la fecha y conforme a las SS.CC. Nos. 0275/2012 de 4 de junio de 2012; 0012/2006-R de 4 de enero del 2006 y 0873/2013 de 20 de junio de 2013, en relación a la falta de motivación o justificación de una resolución administrativa o judicial, ha resuelto por anular obrados, con el fundamento de que se habrían infringido los derechos al debido proceso y el derecho a la defensa, previstos en el art. 115-I de la C.P.E., por lo que en el caso de autos, también se inclina por fallar en la misma forma.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y art. 115-I de la C.P.E., ANULA por carencia de motivación, la R.A. N° DGE/OPO/J N° 99NN/2013 Expediente N°:154457 emitida por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual y modulando los efectos de la presente sentencia, el Servicio Nacional de Propiedad

Intelectual, deberá dictar en forma inmediata una nueva resolución administrativa, en la que se motive o justifique de manera suficiente la decisión tomada, en observancia y sujeción a la presente sentencia.

Y en aplicación del último párrafo del art. 128 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, remítase una copia de la presente sentencia al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, sea con nota de cortesía.

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados Antonio Guido Campero Segovia, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



482

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

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Santos Salgado Ticona contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 31, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0144/2014 de 27 de enero del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 61 a 65, replica de fs. 74 a 75; duplica de fs. 87 a 88; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Santos Salgado Ticona dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 28 a 31), con los siguientes fundamentos:

1. Antecedentes. En fecha 10 de julio de 2013, la administración tributaria verificó a través del operativo de control de emisión de factura, que el contribuyente Telefónica Celular de Bolivia S.A., no emitió factura por una venta de un crédito (mini carga) y se procedió a labrar Acta de Verificación y Clausura N° 84719 clausurándose el establecimiento comercial por el lapso de 12 días, en razón a que era la segunda vez que se verificaba la no emisión de factura para el mismo contribuyente.

2. De la violación de la norma tributaria por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Al dictar la resolución de recurso jerárquico, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha violado flagrantemente el art. 119 de la C.P.E., así como los arts. 198 y 211 del Cód. Trib., de las normas citadas se llega a la conclusión que el ordenamiento jurídico en resguardo de la igualdad de las partes en un proceso exige que al interponer tanto el recurso de alzada y Jerárquico, las partes deben expresar los agravios reclamados, para que la parte demandada pueda asumir defensa conforme a ley, es decir defenderse de los agravios reclamados, es por ello que el art. 198 del Cód. Trib., exige que se fundamente los memoriales de interposición de recurso de alzada y jerárquico y se fije con claridad la razón de su impugnación, en total concordancia con esta norma se encuentra el art. 211 del Cód. Trib., que señala que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sus resoluciones deberá pronunciarse de manera expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, es decir debe pronunciarse sobre lo planteado. Ahora bien, tanto la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, bajo un liviano argumento de que la parte actora introdujo en su recurso temas de nulidades basados en el incumplimiento al debido proceso y derecho a la defensa, ya que la parte actora reclamó que la administración tributaria se equivocó en el procedimiento aplicado, ya que procedió a la clausura directa y no así a realizar un procedimiento sancionador de acuerdo a lo estipulado por el art. 168 del Cód. Trib., ahora bien, cabe recalcar que si bien el contribuyente realizó este reclamo, lo hizo al presentar sus alegatos en instancia de alzada y no así al interponer el recurso de alzada, llegándose a la conclusión que tanto Autoridad Regional y General de Impugnación Tributaria al confirmar el recurso de alzada, han violentado el debido proceso, el derecho a la defensa y han dictado un fallo ultrapetita.

3. De lo dispuesto por el art. 103 del Cód. Trib., de la documentación presentada por el contribuyente en instancia de alzada y ratificadas también en esta instancia se puede verificar que en el informe de área de riesgos de TELECEL, se señala claramente que el contribuyente no emitió la factura correspondiente por la recarga efectuada. Asimismo de toda esta prueba se puede comprobar claramente que el funcionario de TELECEL, Sr. Fruner Gutiérrez, realizó una transferencia de crédito y no se emitió la factura correspondiente factura que debió emitir su empleador, que es quien vendió el chip del teléfono y la respectiva recarga. Ahora bien, todo esto está establecido en el art. 103 del Cód. Trib. y que fue recalcado por la administración tributaria a momento de interponer el recurso jerárquico, pero sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria omitió pronunciarse sobre este punto, el citado art. 103 del Cód. Trib., dispone: "Se presume, sin admitir prueba en contrario, que quien realiza tareas en un establecimiento lo hace como dependiente del titular del mismo, responsabilizando sus actos y omisiones inexcusablemente a este último". Del análisis del mencionado artículo se establece que el contribuyente es responsable del accionar de todos sus dependientes y el contribuyente no puede ampararse en decir que el funcionario tiene la culpa de la emisión de la factura.

4. Precedente jurisprudencial. Para dejar en claro el presente caso que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se ha pronunciado de manera extra petita y que dicha autoridad es conocedora de que no se puede resolver cuestiones no planteadas, ha momento de interponer el recurso de alzada, se debe citar algunas partes importantes de la Resolución del Recurso de alzada AGIT-RJ N° 0308/2013 de 5 de marzo de 2013, entre otras señala: "... en ese sentido la S.C. N° 471/2005-R de 28 de abril de 2005, en el punto iii.1, señala que de la doctrina jurisprudencial si bien ha sido expresada en cuanto al principio de congruencia con referencia a los procesos penales, es también válida para los procesos administrativos, puesto que estos forman parte de la potestad sancionadora del Estado a las personas (...)... en tal sentido el hecho de que la resolución de alzada emitió un criterio extra petita alejándose de lo pedido por el sujeto pasivo, genero una situación de inequidad o desigualdad entre las partes toda vez que, al no haber sido observado dicho aspecto por el recurrente, la administración tributaria, no puedo ejercer la defensa ante tal observación..." .

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014 y se declare firme y subsistente el acta de verificación y clausura.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 5 de mayo de 2014 (fs. 33) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 61 a 65), con los siguientes argumentos:

Se de puntualizar y recalcar que en el presente caso el demandante con sus argumentos demuestra incongruencia, faltando a la verdad de los hechos y los antecedentes del proceso, siendo que del mismo recurso de alzada se evidencia que el sujeto pasivo expone en principio su pretensión indicando: "...su autoridad podrá comprobar que TELECEL S.A. no se encuentra como responsable por la no emisión de la factura a partir de la cual se labro el acta impugnada...", asimismo refirió: "...siendo evidente la ilegalidad de la pretendida clausura se sirva declarar la nulidad de dicho acto administrativo, por violación flagrante del derecho a la defensa y por carecer de los elementos esenciales para alcanzar su fin"; entonces está claro que lo que pidió el sujeto pasivo son dos aspectos: la inexistencia de la contravención tributaria por la no emisión de nota fiscal y la nulidad del acta de verificación de clausura por la vulneración al derecho a la defensa, por lo que sorprende los fundamentos del demandante ya que la resolución de alzada se pronunció sobre lo solicitado por las partes, al igual que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, consiguientemente no es evidente lo manifestado por la administración tributaria respecto a que el fallo resulta extra petita.

2. Asimismo, respecto a los supuestos derechos vulnerados como el debido proceso y defensa que hubiere causado indefensión, se debe poner en claro que el que interpuso el Recurso Jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, fue el ahora demandante (Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales), el mismo que tuvo conocimiento de todos los actuados procesales en instancia recursiva, conforme las diligencias de notificación, por lo que mal puede alegar que se vulnero el derecho a la defensa si el demandante tuvo conocimiento de todos los fundamentos y pruebas presentados por el sujeto pasivo, además que el ahora demandante utilizó, el derecho que le asiste para presentar el recurso jerárquico y poder hacer todas las observaciones fundamentadas necesarias, dentro de este contexto se debe indicar que uno de los aspectos de la demanda es que supuestamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria no habría considerado el art. 103 del Cód. Trib., sobre el mismo se debe señalar que el mismo falta a la verdad, toda vez que este punto es un nuevo argumento que no fue planteado en la instancia recursiva ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que parecería que el mismo demandante confunde las citas normativas que hizo en el recurso jerárquico, siendo que citó el art. 13 del Cód. Trib. y no el art. 103, como pretende hacer creer el demandante.

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Telefónica Celular de Bolivia S.A., notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 56, no asume defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a. El 9 de julio de 2013, la administración tributaria, recibió la denuncia por la no emisión de nota fiscal por la compra de un Chip TIGO por el monto de Bs 5 y la recarga de Bs 20, contra la empresa TELECEL S.A. ubicada en el primer anillo Av. Uruguay, registrándose la denuncia en el Formulario de Registro de Denuncias FD N° 524/2013, en dicho formulario no se registró el nombre y cédula de identidad del denunciante y solo se registró el número de celular y se dejó como constancia el chip .

b. El 10 de julio de 2013, funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales labraron el Acta de Verificación y Clausura N° 84719, señalando que en el procedimiento de control modalidad observación directa, en el establecimiento comercial de TELECEL S.A. ubicado en la Av. Viedma N° 648 (1er. Anillo) se constató que en el citado establecimiento no se emitió factura, nota fiscal o documento equivalente por la transacción de compraventa de una mini carga de crédito TIGO por un importe de Bs 25; contravención sancionada con la clausura del establecimiento conforme establece al art. 170 de la L. N° 2492 modificado por la L. N° 317, clausurado por el lapso de 12 días al tratarse de la segunda vez de incurrida la contravención tributaria y entre las observaciones se inscribió que los funcionarios se rehusaron a que sus facturas sean intervenidas.

c. Interpuesto el recurso de alzada contra Acta de Verificación y Clausura N° 84719, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0765/2013 de 21 de octubre de 2013 que dispuso anular hasta el vicio más antiguo, es decir hasta Acta de Verificación y Clausura N° 84719 , debiendo la administración tributaria reconducir sus actos considerando el procedimiento establecido para el trámite de denuncias, y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014 infringió el art. 119 de la C.P.E., y los arts. 198 y 211 del Cód. Trib., al fallar ultra petita puesto que el contribuyente reclamó que la administración tributaria se equivocó en el procedimiento aplicado, ya que procedió a la clausura directa y no así a realizar un procedimiento sancionador de acuerdo a lo estipulado por el art. 168 del Cód. Trib., sin embargo esta reclamación no la hizo ni en el recurso de alzada ni recurso jerárquico.

2. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014, omitió pronunciarse sobre la infracción del art. 103 del Cód. Trib.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014 infringió el art. 119 de la C.P.E., y los arts. 198 y 211 del Cód. Trib., al fallar ultra petita puesto que el contribuyente reclamó que la Administración Tributaria se equivocó en el procedimiento aplicado, ya que procedió a la clausura directa y no así a realizar un procedimiento sancionador de acuerdo a lo estipulado por el art. 168 del Cód. Trib., sin embargo esta reclamación no la hizo ni en el recurso de alzada ni recurso jerárquico", se debe realizar el siguiente examen de hecho y de derecho:

a. Efectuada una revisión de la etapa recursiva se evidencia que en el escrito de interposición del recurso de alzada, Telefónica Celular de Bolivia S.A. no tenía como pretensión impugnativa la nulidad del procedimiento realizado, sin embargo producido el desarrollo de la etapa recursiva de recurso de alzada, en alegatos en conclusiones se indicó, que se había procedido sin seguir el procedimiento prescrito en el art. 168 del Cód. Trib. y por ello manifiesta textualmente: "Al respecto, Cód. Trib. Boliviano es muy claro al disponer que la imposición de sanciones contravenciones dentro de este tipo de procedimientos, debe circunscribirse a un sumario contravencional conforme a los Artículos 168 y siguientes de dicho cuerpo normativo. Dentro de este procedimiento de sumario contravencional se encuentra específicamente regulado el procedimiento para el caso de denuncias de particulares, disponiendo que "En casos de denuncias, la administración tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente artículo, reduciéndose los plazos a la mitad, Art. 168.IV Cód. Trib. Boliviano... Todo lo expuesto pone de manifiesto que la clausura ha sido aplicada de forma ilegal, toda vez que la administración tributaria nunca ejecuto un procedimiento de control tributario, sino de verificación de denuncia, por lo que jamás constato de forma directa, actual y flagrante la supuesta infracción atribuida a TELECEL S.A....Consecuentemente, su autoridad se dignará declarar la nulidad del procedimiento de clausura hasta el vicio más antiguo, disponiendo que TELECEL S.A. sea notificado con un auto inicial de sumario contravencional a fin de ejercer plenamente su derecho a defensa..." (fs.71 a 73 del Anexo Administrativo 1) y en el caso de autos, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, en el Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0765/2013 de 21 de octubre de 2013, dispuso la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Acta de Verificación y Clausura N° 84719 de 10 de julio de 2013 y este fallo fue confirmado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014.

Con los anteriores antecedentes, se debe hacer mención necesariamente a la nulidad de procedimiento administrativo prevista en el art. 55 del Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable al caso de autos por disposición de los arts. 74-1 y 201 del Cód. Trib., que expresamente establece: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos

administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma que la autoridad administrativa, en este caso, la recursiva tributaria, puede anular obrados por vicios de procedimiento inclusive de oficio, cuando se ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público y utilizando esta facultad, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, en el Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N°0765/2013 de 21 de octubre de 2013, anuló obrados hasta Acta de Verificación y Clausura N° 84719 de 10 de julio de 2013, al evidenciar que existió vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso y esta decisión fue confirmada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014.

c. En conclusión, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, en el Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0765/2013 de 21 de octubre de 2013 al anular obrado de oficio, no infringió el art. 119 de la C.P.E., y los arts. 198 y 211 del Cód. Trib., puesto que utilizó la facultad prevista en el art. 55 del Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable al caso de autos por disposición de los arts. 74-1 y 201 del Cód. Trib., no habiendo fallado ultra petita e igualmente la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014, al confirmar el recurso de alzada, no infringió las citadas normas al confirmar las facultades de anulación de oficio de la autoridad recursiva tributaria, en procedimientos administrativos que lesionen el derecho a la defensa del administrado o el orden público.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014, omitió pronunciarse sobre la infracción del art. 103 del Cód. Trib.", se debe realizar el siguiente análisis:

Revisado el memorial de interposición del recurso jerárquico de la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, se evidencia que este ninguna parte hace mención a la infracción del art. 103 del Cód. Trib., y expresamente señala lo siguiente: "Debemos hacer notar a su autoridad que durante la sustanciación del recurso de alzada la empresa recurrente, ha manifestado claramente que no se emitió la factura, nota fiscal o documento equivalente, por la transacción realizada y además ha señalado claramente que ya ha iniciado a su personal las acciones legales pertinentes por dicha infracción de no emitir factura, es más se ha señalado a la ARIT que de acuerdo a lo establecido por el art. 15 del Cód. Trib. Boliviano, la obligación tributaria no será efectuada, por ninguna circunstancia relativa a la validez o nulidad de los actos, la naturaleza del contrato celebrado, la causa del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o acto gravados tengan en otras ramas jurídicas, asimismo en relación a ello, el art. 13 del Cód. Trib. Boliviano, establece que la obligación tributaria es un vínculo de carácter personal, en ese sentido no es sustentable el argumento que en su momento esgrimió el contribuyente al señalar que él no cometió la contravención, cuando de acuerdo a las normas referidas, él es absoluto responsable de sus obligaciones tributarias y por tanto de toda lo que suceda dentro de sus instalaciones..." (fs. 131 a 133 del anexo administrativo 1 parte final del memorial). De modo tal que la infracción del art. 103 del Cód. Trib., no fue expresamente recurrida en el recurso jerárquico de Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales y por tanto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no omitió pronunciarse sobre este aspecto al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 31, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Santos Salgado Ticona contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0144/2014 de 27 de enero del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relator: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



483

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital de La Paz representada por Cristina Eliza Ortiz Herrera contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 30, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0089/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 62 a 68; réplica de fs.5 a 77; dúplica de fs. 82 a 83; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Eliza Ortiz Herrera dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a. Sobre la inobservancia a la aplicación supletoria; refiere que el parág. II del art. 5 de la L. N° 2492, establece: "Tendrán carácter supletorio a este código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho tributario y en su defecto los otros ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular", que al existir vacío sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado se debe recurrir a las disposiciones contenidas en la norma sustantiva civil que establece en el parág. I del art. 1492 del Cód. Civ. establece que: "Los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la Ley establece", siendo que por antecedentes del acto administrativo impugnado se puede evidenciar que no existió inacción por parte de la administración tributaria, así también el citado código civil establece la imprescriptibilidad de deudas al Estado, al consignar en el núm. 6 art. 1502, modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha contra la Corrupción, enriquecimiento ilícito e Investigación de Fortunas " Marcelo Quiroga Santa Cruz" quedando redactado de la siguiente manera: "Art. 1502 (Excepciones).La prescripción no corre:6) en cuanto a las deudas por daños económicos causados al Estado". Agregó que si se tendría de computar la prescripción, la misma no se habría perfeccionado conforme el núm. 1 del art. 341 del Cód. Civ. que establece que el deudor queda constituido en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor, que en el caso de autos, el contribuyente habría ingresado en mora al ser notificado con la vista de cargo de manera personal de 9 de noviembre de 2012, intimación que interrumpe el término de la prescripción tal como establece el art. 1503-2, de la misma norma, en tal sentido, la obligación tributaria se encuentra firme y exigible, aspecto que no fue valorado por la AGIT y que la Administración Tributaria siempre procuró el cumplimiento de la obligación, que se encontraba en mora desde el vencimiento de la obligación, por lo que solicitó que este Tribunal corrija la inadecuada valoración de la autoridad recurrida.

b. Interpretación del art.152 de la L. N° 2492; manifestó que la autoridad demandada omitió establecer un criterio y fundamentación sobre el art. 152 del Cód. Trib., que señala: "(Responsabilidad Solidaria por Daño Económico). Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado. A los efectos de este código, los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito, constituyen parte principal del daño económico al Estado.", que si bien, en los fundamentos de la resolución de alzada, se señaló que: "el citado artículo constituye o está más precisamente referido a la responsabilidad solidaria por participación en ilícitos (contravenciones y delitos),en los que se involucren inclusive servidores públicos y/o otros agentes, empero, se convierten para efectos de la Ley en responsables no sólo del hecho denunciado y corroborado por autoridad competente sino también por las consecuencias impositivas que este hecho conlleva; lo que permite concluir que el citado art. 152 del Cód. Trib., está relacionado a temas de participación de sujetos distintos a los señalados en el art. 151 del Cód. Trib., que de ser confirmados deben cumplir no solo con la sanciones en el orden penal tributario sino también civil e incluso las obligaciones tributarias que constituirían en parte principal del daño económico al Estado. Los hechos descritos presentemente de ninguna manera están referidos y mucho menos coinciden con temas relacionados al prescripción de adeudos tributario de contribuyentes que en su momento omitieron voluntaria o involuntariamente el pago de tributos", se reconoció que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico al Estado, (tributo omitido y sanciones), que no se puede discriminar, que para delitos, las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT que no fue valorada por la AGIT, aspecto que considera debe ser corregido.

c. No opero la prescripción como manifestó inadecuadamente la AGIT; que la acción que tiene dicha administración tributaria con relación al IVA por el periodo fiscal julio 2005, fue valorado inadecuadamente en la resolución impugnada, al no haber tomado en cuenta que en ninguna momento existió inacción por parte de la administración, por el contrario, busco el cumplimiento de la obligación además de haber

demonstrado que el contribuyente ingreso en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción, para lo cual haciendo uso de la norma supletoria aplicable al presente caso, establecida en el núm. 1 del art. 341 del Cód. Civ., que establece que, el deudor queda constituido en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente de acreedor, asimismo el conforme el parág. I del art. 1492 de la citada norma, los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece, en ese sentido no correspondía declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria.

2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0089/2014 del 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00499/2013 de 6de junio.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 6 de mayo de 2014 (fs. 31) y corrido en traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 62 a 68), con los siguientes argumentos:

a. Que no existe vacío legal alguno respecto al termino para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, habiéndose previsto el termino de 4 años para dicho efecto como se establece en el art. 59 de la L. N° 2492, de tal manera, que existiendo la normativa en la propia ley, no puede aplicarse por analogía lo términos de prescripción del código civil, que dicha instancia en la resolución impugnada señalo lo siguiente: "En este sentido, cabe señalar que a la fecha se publicó la L. N° 291, de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, misma que en la disposición adicional quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), en cuanto al cómputo de la prescripción, estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la administración tributaria, las causales de ampliación a tres años de los términos de prescripción; así como el término para la ejecución de sanciones y la imprescriptibilidad de la deuda tributaria determinada. Asimismo, la L. N° 317, de 11 de diciembre de 2012, incluye en sus disposiciones adicionales cuarta y décima segunda, previsiones sobre las reglas de prescripción. v. De lo anterior se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese entendido, es pertinente destacar que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, tal cual establece el parág. IV del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291, normativa ratificada también mediante L. N° 317, de 11 de diciembre de 2012. Consecuentemente, al no tener el presente caso como objeto de la litis la prescripción de la facultad de ejecución sino de la facultad para la determinación de la deuda tributaria, que fue establecida en la R.D. N° 00499/2013, de 6 de junio de 2013, es aplicable la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), que sí reconoce la figura de la prescripción.vi. En este entendido, se debe considerar que la fijación de un término de extinción de las obligaciones tiene por finalidad servir a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, conforme el marco constitucional y legal vigente. Así también, cabe señalar que el principio constitucional de seguridad jurídica en relación a la armonía social, se cristaliza en institutos que evitan la prolongación de situaciones que generan incertidumbre para el contribuyente, tal como el de la prescripción, por el cual se concede estabilidad a las situaciones jurídicas efectivas, de conformidad con el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano); criterio que encuentra respaldo en la Sentencia N° 396/2013, de 18 de septiembre de 2013 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia; en consecuencia no se afecta lo establecido mediante S.C. N° 1110/2002. vii. Asimismo, en cuanto a la cita del art. 152 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), cabe señalar que dicho artículo hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios, de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como de la obligación de éstos de resarcir el mismo. No obstante, la aplicación de tal norma -en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante L. N° 004-en sentido de que la misma dispondría o implicaría la imprescriptibilidad de las facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente, que se aleja de lo establecido en las antes citadas Leyes Nos. 291 y 317, las cuales -como se mencionó anteriormente- señalan expresamente que dichas facultades sí prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada. Por tanto, lo solicitado por la administración tributaria con base en el citado artículo del Cód. Trib. Boliviano, el Código Civil y la L. N° 004, no resulta procedente. viii. En cuanto al argumento de la administración tributaria referido a que la ARIT reconoce que la obligación tributaria es imprescriptible y por ende las acciones y las facultades para el cobro de la obligación tributaria; corresponde manifestar que de la lectura de la resolución de alzada determinó que:"(...) en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio; consecuentemente, lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo, por la negligencia en determinar el adeudo tributario y no as/ los tributos como tales; de lo que claramente se entiende que el tributo en sí no prescribe, lo que prescribe son las facultades de cobro, pues es la administración tributaria, es quien tiene las facultades y mecanismos para procurar el cobro del adeudo tributario, por tanto, dicho argumento no merece mayor pronunciamiento. En consecuencia, los aspectos referidos por el demandante, sobre la aplicación supletoria del código civil, no tienen asidero legal, pues como se expuso claramente en la resolución ahora impugnada, dicha instancia jerárquica, basó su decisión aplicando la normativa vigente, aplicable al caso en específico, respetando la supremacía constitucional, por lo que la aplicación supletoria solicitada no resulta procedente.

b. Transcribiendo lo señalado en los puntos ii, iii y iv de la resolución impugnada, precisó que la entidad demandante pretende desconocer que en materia tributaria, la obligación impositiva no prescribe de oficio, lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la Administración, por el trascurso del tiempo, por negligencia en determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales. La prescripción como propósito de otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos; en consecuencia, al ser un principio consagrado con carácter general en la Constitución Política del Estado, es aplicable en el ámbito tributario, puesto que la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323 de la citada norma fundamental, determinando que las entidades fiscales deben ejercer sus facultades de control, investigación,

verificación fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo. Similar tratamiento merece el parágrafo II del art. 3 de la L. N° 154, así establecía el art. 52 de la L. N° 1340 y 59 de la L. N° 2492, que no se refiere a la prescripción de la deuda tributaria, sino a las acciones o facultades de la administración tributaria, por lo que su inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria, no puede atribuírsela al sujeto pasivo como un daño económico al Estado, debido a que la ley otorga los medios respectivos para que el SIN efective su tratamiento y cobro en un determinado tiempo, consecuentemente lo expuesto con relación a la aplicación de los arts. 324 de la C.P.E. y 3 de la L. N° 154 no corresponde.

c. En el presente caso, al tratarse del IVA del período fiscal julio de 2005, corresponde aplicar el art. 59 del Cód. Trib., disposición vigente a momento del hecho generador, mismo que determina la prescripción de las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas. En cuanto al cómputo, el art. 60 de la L. N° 2492 establece que la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo. Por su parte, los arts. 61 y 62 de la citada ley, señalan que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, la cual se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses; asimismo, se suspende por la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, iniciándose con la presentación de la petición o recurso y extendiéndose hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

En el presente caso, se tiene que el cómputo de la prescripción del IVA del período fiscal julio de 2005, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir que en el presente caso, el cómputo de prescripción de cuatro años se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009. En cuanto a las causales de interrupción y suspensión de la prescripción prevista en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, no se verificó actuaciones que conforme a lo establecido en el art. 62 de la L. N° 2492 se hayan suscitado. En cuanto a la interrupción del curso de la prescripción, establecida en el inc. a) art. 61, de la L. N° 2492, señaló que la Administración Tributaria, el 22 de julio de 2013 notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez con la R.D. N° 00499/2013 (fs. 8-9 de antecedentes administrativos), acto administrativo que no interrumpió el curso de la prescripción, puesto que para el IVA del período fiscal julio de 2005, la prescripción ya había ocurrido; es decir, que se efectuó dicha notificación cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban ya prescritas. Por lo que la valoración respecto de un acto que supuestamente hubiera interrumpido el término de la prescripción es alejada de la realidad.

b. Finalizó citando doctrina tributaria contenida en las Resoluciones Nos. AGIT-RJ-0438/2013, AGIT-RJ-2282/2013, AGIT-RJ-2293/2013, AGIT-RJ-0080/2014 AGIT-RJ-0089/2014, respecto a la facultad de ejecutar la deuda y su prescripción, así como las Resoluciones Nos. AGIT-RJ-0097/2010, AGIT-RJ-2167/2013, AGIT-RJ-2231/2013, AGIT-RJ-2293/2013 y AGIT-RJ-0044/2014 respecto al cómputo de la prescripción, el A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre y la Sentencia de Sala Plena N° 396/2013 de 18 de septiembre.

2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

3.1 Fundamentos del tercer interesado.

El tercer interesado Carlos Feraude Velásquez fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 36 a 43) se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial que cursa a fs. 33 a 34, con los siguientes fundamentos:

Después de citar los antecedentes suscitados en sede administrativa, propugnó la resolución de recurso jerárquico impugnada que determinó dejar sin efecto legal por prescripción, la deuda tributaria correspondiente al IVA del período fiscal julio de 2005. Que la notificación con la R.D. N° 0049/2013, de 6 de junio de 2013, que determinó el adeudo tributario por el IVA, se efectuó recién el 22 de julio de 2013; en ese sentido, tanto la instancia de alzada como la AGIT dentro del análisis realizado respecto a la prescripción invocada por su persona, en aplicación de las previsiones contenidas en el art. 59 de la L. N° 2492 se fundamentó que el cómputo de la prescripción del IVA del período fiscal julio de 2005, se inició el 1 de enero de año calendario siguiente a la que se produjo el vencimiento de pago respectivo; iniciándose el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, asimismo se expuso que respecto a la suspensión del curso de la prescripción, no se verifican actuaciones que conforme a lo establecido en el art. 62 de la L. N° 2492 se hayan suscitado, en cuanto a la interrupción del curso de la prescripción, establecida en el art. 61 de la citada norma, tampoco se cumplió, en ese contexto al haber prescrito la facultad de la administración tributaria para determinar el adeudo tributario los argumentos de la demanda carece de sustento legal, en virtud a que la resolución impugnada fue dictada conforme a los datos del proceso y en sujeción a la normativa contenida en el art. 59 de la L. N° 2492.

2. Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0089/2014 de 20 de enero.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 9 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez, con la Vista de Cargo N° de Orden 2032060479, de 9 de noviembre de 2012, intimándole a la presentación de la Declaración Jurada Form. N° 143 Impuesto al Valor Agregado IVA del período fiscal julio de 2005 o apersonarse en las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de la citada declaración con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren la presentación dentro del término de 30 días computables a partir de su legal notificación; asimismo, señala que la falta de presentación de la Declaración Juada extrañada generaría una deuda tributaria de 2.746 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago. El 12 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 02923/2012, manifestando que el contribuyente una vez notificado con la Vista de Cargo N° de Orden 2032060479, transcurrido el plazo de descargo otorgado de acuerdo al art. 98 de la L. N° 2492, no presentó ningún descargo, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa (fs. 1 a 5 de antecedentes administrativos).

2. El 22 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente al contribuyente, con la R.D. N° 00499/2013 de 6 de junio de 2013, la cual determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente y/o responsable por no presentación de la declaración jurada por concepto del IVA, correspondiente al período julio/2005, calculada sobre base presunta por un importe que asciende a un total de Bs 4.849; importe que comprende el tributo omitido, interés y sanción; calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago en aplicación al art. 165 de la L. N° 2492, sancionándole con el 100% del tributo omitido (fs. 8-10 de anexo 2).

3. El 8 de agosto de 2013, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, contra el citado acto administrativo, emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1083/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 00499/2013 de 6 de junio, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria del IVA correspondiente al períodos julio de 2005, resolución que fue impugnada por la administración tributaria a través de recurso jerárquico presentado el 26 de noviembre de 2013, resuelta por la Resolución Jerárquico AGIT-RJ N° 0089/2014 de 20 de enero ahora impugnada confirmando en su totalidad la resolución de alzada(fs.4 a 93 de anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria inobservó la aplicación supletoria del art. 341-I y el art.1492-I y art. 1502 del Cód. Civ., por lo que no ha operado la prescripción como determinó inadecuadamente.

2. Si la autoridad demandada omitió establecer criterio y fundamentación sobre el art. 152 del Cód. Trib.

4.2 Análisis y resolución.

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

a. Con relación al primer punto de controversia, la Administración demandante impetra la existencia de vacío en el Código Tributario, sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, en tal razón se debe recurrir a las disposiciones del Cód. Civ. contenidas en el art. 1502, modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz", que establece que la prescripción no corre en cuanto a las deudas por daños económicos causados al Estado, así como al art. 341 que establece, que el deudor queda constituido en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor y por ultimo al art. 1492 del Cód. Civ., que establece, que los derechos se extinguen por la prescripción, cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la Ley establece, y conforme a la citada normativa el contribuyente habría ingresado en mora con la notificación de la Vista de Cargo, el de 9 de noviembre de 2012, acto que interrumpió el término de la prescripción, en consecuencia la obligación tributaria se encontraría firme y exigible, aspecto que no habría sido observado por la autoridad recurrida, puesto que la administración tributaria en todo momento procuró el cumplimiento de la obligación, que se encontraba en mora desde el vencimiento de la obligación, en ese sentido no correspondía declarar la prescripción de la acción.

b. Al respecto, se debe señalar, que en términos generales, la prescripción es una figura jurídica mediante la cual el simple transcurso del tiempo produce la consolidación de las situaciones de hecho, permitiendo la extinción o adquisición de derechos, en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria, en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo.

Realizada esa precisión, se tiene que el art. 59-I del Cód. Trib., establece que: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.", norma que es aplicable al caso, sin las modificaciones posteriores tomando en cuenta que el presente caso versa sobre, la no presentación de declaración jurada, por concepto del IVA, correspondiente al período julio 2005.

d. De lo anotado se puede establecer que no existe vacío legal respecto a la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria, habiéndose previsto el término de 4 años para dicho fin como se establece en el citado art. 59 de la L. N° 2492, en consecuencia no

corresponde aplicar por analogía lo términos de prescripción del código civil, en razón al principio de seguridad jurídica y certeza del derecho, reconocido por nuestra norma constitucional. Por consiguiente al haberse confirmado la resolución de alzada que revocó totalmente la R.D. N° 00499/2013 de 6 de junio, declarando la prescripción de la deuda tributaria relativa al IVA período julio 2005, en atención a que el cómputo de prescripción, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, puesto que la administración tributaria, notificó al contribuyente con la citada Resolución Determinativa el 22 de julio de 2013, acto administrativo que no interrumpió el curso de la prescripción, al haberse efectuado dicha notificación cuando las acciones del ente fiscalizador para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban ya prescritas.

e. En cuanto a la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, en tal razón se debe recurrir a las disposiciones del Cód. Civ. contenidas en el art. 1502, modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz" que tiene relación con lo establecido en el art. 324 de la C.P.E., este Tribunal en la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar". En esa misma línea la Sentencia N° 400/2013 de 19 de septiembre, señaló: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso". En conclusión la imprescriptibilidad por daños económicos al Estado, es aplicable sólo a aspectos relacionados con la administración económica y financiera del Estado y no así a las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese sentido lo pretendido por la administración demandante no es procedente, en razón al principio de seguridad jurídica y certeza del derecho reconocido por la Constitución Política del Estado.

f. Finalmente respecto al segundo punto de controversia referido a que la autoridad demandada omitió establecer criterio y fundamentación sobre el art. 152 del Cód. Trib., se debe precisar que ello no resulta evidente puesto que en el subtítulo.

IV.4.3 Sobre la imprescriptibilidad de la deuda tributaria, punto VII, pagina 16, de la resolución jerárquica, la autoridad recurrida al respecto fundamentó lo siguiente: "Asimismo, en cuanto a la cita del art. 152 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), cabe señalar que dicho artículo hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios, de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como de la obligación de éstos de resarcir el mismo. No obstante, la aplicación de tal norma en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante L. No 004, en sentido de que la misma dispondría o implicaría la imprescriptibilidad de las facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente, que se aleja de lo establecido en las antes citadas Leyes Nos. 291 y No 317, las cuales como se mencionó anteriormente- señalan expresamente que dichas facultades sí prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada. Por tanto, lo solicitado por la administración tributaria con base en el citado Artículo del Cód. Trib. Boliviano, el código civil y la L. N° 004, no resulta procedente".

En conclusión se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT -LPZ/RA 1083/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar totalmente la resolución determinativa, dejando sin efecto de deuda tributaria por efecto de la prescripción del periodo julio 2005, en consecuencia no es evidente que se hubiera determinado inadecuadamente la prescripción, tampoco que haya existido omitido criterio y fundamentación sobre el art. 152 del Cód. Trib., por lo que no corresponde dar curso a las pretensiones de la demanda, por no encontrarse fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 30, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Eliza Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0089/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relator: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



484

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 51, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 83 a 88, replica de fs. 110 a 113; duplica de fs. 120 a 121; antecedentes administrativos y recursivos y;

I. Contenido de la demanda

1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 45 a 51), con los siguientes fundamentos:

1. El punto principal de la resolución jerárquica señala: “x. Sin embargo, el sujeto pasivo en el proceso de verificación presentó la siguiente documentación: 1. Comprobante de contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque N° 1677121; 2. Recibo oficial emitido por Quimiza Ltda., por el cheque de pago; 3) medio de pago-cheque N° 1677121 del BNB; 4) certificación del proveedor de emisión y cobro de factura N° 180, en la que reconoce que la misma fue debidamente notificada pero por error de impresión no se imprimió el último dígito...”. La AT dando cumplimiento a la normativa tributaria para la verificación, revisión y análisis de la documentación presentada por el contribuyente, determinó de esta manera que la contribuyente no presentó documentación de descargo a la factura no dosificada, por tanto corresponde que se ratifique lo observado en la nota fiscal en estricta aplicación del num. 2 del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, normativa tributaria que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal, que las notas fiscales deben estar debidamente dosificadas por la administración tributaria. Por su parte el art. 15 de la misma Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 establece: “Es el procedimiento de carácter obligatorio a ser aplicado en cualquier modalidad de facturación, a través del cual la AT autoriza al sujeto pasivo o tercero responsable, la dosificación de facturas o notas fiscales por tiempo o por cantidad, para su posterior emisión, otorgando los siguientes datos: número de autorización, número correlativo de factura o rango (según corresponda) y fecha límite de emisión”. Asimismo, el art. 7 del D.S. N° 27310 indica que los registros en los sistemas informáticos de la AT tienen validez probatoria. El contribuyente ha procedido a la utilización indebida de créditos fiscales, que tienen su origen en compras respaldadas en facturas no dosificadas, requisito indispensable para su validez, por lo que el contribuyente se benefició indebidamente de crédito fiscal.

2. Por otra parte, corresponde hacer mención a otro punto que causa agravio que señala: “xiv. En consecuencia, es evidente que la norma que la administración tributaria, aplica a efectos de establecer que se incumplió un deber formal no se adecua al hecho de que si se quiere sancionar, puesto que los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07 no establece la obligación de registrar en los libros de compras IVA, físicos y notariados, información sin errores, consecuentemente, no se advierte la existencia de una norma en particular que tipifique los errores de registro de los libros de compras como incumplimiento del deber formal, por lo que no corresponde sanciones tales hechos...” Del resumen señalado, se debe establecer que la administración tributaria, sancionó el incumplimiento, aplicando normativa vigente y no como pretende hacer ver la Autoridad de Impugnación Tributaria, señalando en su resolución de recurso jerárquico que se habría aplicado la sanción por analogía, aspecto completamente falso, pues los incumplimientos de deberes formales contenidos en las actas de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 corresponden al periodo enero, febrero y marzo de 2010, situación por la que se sancionó con el subnumeral 4.2 del numeral 4 del anexo consolidado A) de la RND N° 10.0037.07, normativa vigente al momento de la comisión de la contravención. En ese sentido, la norma específica que el contribuyente ha infringido se encuentra expresamente señalada en el parág. I del art. 50 “Formato del libro de compras y ventas IVA- Da Vinci LCV” de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, vigente a partir del 2 de julio de 2007, en la que se indica claramente que los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del Libro de Compras IVA a través del Software Da Vinci, conforme a lo dispuesto en la RND 10.0047.05 norma vigente a partir de 1 de marzo de 2006, que establece deberán presentar la referida información en base a campos definidos, es decir que para el presente caso, el nombre del campo a consignar es el número de autorización de la nota fiscal declarada en los periodos objeto de verificación, el tipo de dato a registrar debe ser numérico, describiéndose claramente que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal y no como pretende la AGIT que no existe tipificación. La RND N° 10.0047.05, como se ha señalado se encuentra vigente desde 1 de marzo de 2006, resolviendo que el objeto de la citada resolución es establecer la nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del libro

de compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci LCV, para todos los sujetos pasivos clasificados como PRICO, GRACO y RESTO que están obligados a partir de la vigencia de la resolución, es decir el contribuyentes PETROBRAS BOLIVIA S.A. (debió decir Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping) se encontraba obligado a registrar, preparar y presentar el libro de compras IVA la resolución citada.

Por su parte y en el mismo sentido se pronuncia el art. 4 de la misma resolución antes citada que indica que el incumplimiento a deber formal del señalado en el párrafo precedente, es decir el incumplimiento del art. 2 de la citada resolución, constituirá incumplimiento al deber formal de información correspondiendo la aplicación de la sanción dispuesta en el subnumeral 4.2 del numeral 4 del anexo A de la RND 10.0021.04 de 11 de agosto de 2004. Se debe señalar también que el parág. VII del art. 45 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, manifiesta la obligación de preparar los registros establecidos es independiente de la obligación de presentar el detalle de compras IVA a través del software Da Vinci-LCV, establecida en la RND 10.0047.05 de 14 de diciembre de 2005, asimismo es pertinente señalar que la disposición final cuarta en su parágrafo III de la RND N° 10.0016.07 señala textualmente que: "Se sustituye el art. 7 Resolución Normativa de Directorio N° 10.0047.05 por el siguiente texto: "art. 7 (Rectificación de Archivos) De no existir errores en la información del libro de compras (...) IVA, presentada a través del módulo Da Vinci LVC, se permitirá esta con nuevos archivos que contengan toda la información con las modificaciones incluidas".

De la lectura anterior se puede evidenciar que el incumplimiento sancionado mediante Actas Nos. 56233 y 564343, se encuentra normado y en plena vigencia en el momento acaecido de la contravenciones señaladas, siendo responsabilidad del contribuyente dar cumplimiento a cada una de las disposiciones emitidas por la administración tributaria, más aún cuando la administración tributaria ha señalado con anterioridad que si existiera errores en la información presentada a través del módulo Da Vinci LCV, se permitiría el reemplazo del archivo, sin embargo producto de la revisión efectuada por el departamento de fiscalización de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales a los libros de compras enviados a través del módulo Da Vinci, se ha encontrado que la información enviada no se encuentra conforme lo establecido en el art. 50 de la RND N° 10.0016.07, constituyendo incumplimiento a los deberes formales que deben ser sancionados. Por último, resulta importante aclarar que la sanción señalada en el subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND N° 10.0030.11 de 7 de octubre de 2011, es en estricta aplicación a lo señalado en el art. 123 de la C.P.E. y el art. 150 del Cód. Trib., que señala: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable", la utilización retroactiva de la norma citada es concordante con el parág. II de la disposición transitoria de la RND N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007 que dispone: "El procedimiento sancionador se sustanciará salvándose el criterio de la norma más benigna, en cuanto hace la sanción aplicable al caso concreto de acuerdo a lo previsto en los arts. 16-IV y 33 de la constitución Política del Estado".

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014 emitida por la AGIT y en definitiva se declare firme, la R.D. N° 017-00304-13 de 31 de julio de 2013.

II. Contestación de la demanda.

1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 8 de mayo de 2014 (fs. 53) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT, éste responde a la demanda (fs. 83 a 88), con los siguientes argumentos:

1. Se debe señalar que la instancia jerárquica en virtud del principio de verdad material establecido en el núm. 1 del art. 200 de la L. N° 3092, así como el numeral 4 del art. 70 de la L. N° 2492, procedió a analizar la transacción realizada, en ese sentido en lo referente a la depuración del crédito fiscal señaló, que dentro del periodo de prueba establecido en la citada vista de cargo, el sujeto pasivo ahora demandante presentó descargos, los mismos que fueron evaluados en el informe de conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/01825/2013, el cual respecto a la Fact. N° 180, refiere que la misma no se encuentra dosificada y así se emitió la R.D. N° 17-00304-13. En ese contexto, la AT observó la citada factura al no encontrarse dosificada (Código 4.7), la administración tributaria adjunto reportes del sistema Gauss 79040015650, el que señala que no existen datos para los criterios ingresados y por otro lado, que el número de autorización 790400156506, sí se encuentra activado, aspecto que denota que la citada nota fiscal con N° de autorización 79040015650 no se encuentra en el rango de dosificación ni emisión autorizada por el SIN; sin embargo, el sujeto pasivo en el proceso de verificación presentó: 1) Comprobante de Contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque N° 1677121; 2) Recibo oficial emitido por Quimiza Ltda. por el cheque de pago; 3) Medio de pago-Cheque N° 1677121 del BNB; 4) Certificación del proveedor de emisión y cobro de la Factura 180, en la que reconoce que la misma fue debidamente notificada pero por error de impresión no se imprimió el último dígito; y 5) Solicitud de dosificación y certificado de activación de dosificación de su proveedor Quimiza Ltda.; documentación que pone en evidencia la realización de la transacción contenida en la mencionada factura, que si bien la RND N° 10-0016-07 en su art. 41 numeral 2 establece que una factura no dosificada no es válida para el computo de crédito fiscal, no es menos cierto que el contribuyente no cuenta con los elementos para verificar que esta condición sea cumplida por el emisor de la nota fiscal, por lo que está claro que el presente caso que las transacciones se realizaron efectivamente y que los aspectos formales de la observación obedecen al incumplimiento en el que incurrió el proveedor.

2. Respecto a las multas por incumplimiento de deberes formales relacionados con el libro de compras IVA con errores en el registro físico impreso, es necesario señalar previamente que para que exista el tipo esto es la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por la ley y por las cuales se aplique una determinada sanción, de manera que la subsunción de la conducta antijurídica accione la posibilidad de aplicar una determinada norma que castigue el quebrantamiento del orden jurídico, bajo este preámbulo en la revisión de los antecedentes administrativos la AT hace un detalle de las facturas observadas mediante sistema, en ese cometido observó la comisión de errores al registrar dichas facturas en el libro de

compras IVA y labro acata N° 00056343, por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de presentación de libro de compras IVA a través del Módulo Da Vinci LCV, sin errores por el periodo fiscal de enero y febrero de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND N° 10-0016-07 de 28 de mayo de 2007, correspondiendo una multa de 150 UFV por periodo, de acuerdo a lo establecido en el Subnumeral 4.2.1 parág. II del art. 1 de la RND N° 10-0030-11 de 7 de noviembre de 2011 aplicada retroactivamente. En ese sentido, la AGIT, analizó el alcance de la norma específica, que según la administración tributaria, el contribuyente hubiera infringido y de la revisión de los arts. 46 y 47 RND N° 10-0016-07, claramente se puede advertir que se establece la obligación de elaborar los libros de ventas y compras IVA, con un formato que se expone de forma referencia, estableciendo en los incisos, la información mínima que debe ser registrada en los citados libros, sin establecer cualidades respecto de la información a ser registrada, es decir, no exige que dicha información sea registrada de forma precisa o correcta, más aun considerando que las diferencias detectadas por el sistema SIRAT2 de la que emergió la orden de verificación Interna, tuvieron como origen la información del libro de compras IVA enviado por el sujeto pasivo a través del módulo Da Vinci LCV, cuyo deber formal relacionado, se encuentra establecido en el numeral 4.2.1 del anexo A de la citada resolución normativa de directorio que fue incorporada mediante la RND N° 10-0030-11. En ese sentido, se observa que la AT se limitó a observar el incumplimiento al deber formal de registro en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por el periodo fiscal y casa matriz o sucursal) de los meses de enero y febrero de 2010, empero no observó la ausencia de estos datos, por lo que si bien estos fueron erróneas, ello no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas y no se adecua al hecho que se quiere sancionar, puesto que los arts. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07 no establecen la obligación de registrar en los libros de compras IVA, físicos y notariados, información sin errores.

3. De igual manera, el incumplimiento al deber formal de presentación del libro de compras IVA a través del Módulo Da Vinci, sin errores, por el periodo fiscal de enero y febrero de 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND N° 10-0016-07, sin considerar que tal hecho se constituye en incumplimiento de deber formal a partir del 9 de octubre de 2011, mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que incorpora al anexo A de la RND N° 10-0037-07, como deber formal específico en el numeral 4.2.1 que establece: " Presentación del libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci, sin errores por periodo fiscal".

En relación a la aplicación retroactiva de la sanción de 150 UFV, prevista en el numeral 4.2.1 del anexo A de la RND 10-0037-07, incorporado mediante la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, corresponde señalar que para los periodos enero y febrero 2010, en los que se habría suscitado tal incumplimiento al deber formal, no estaba vigente la citada RND N° 10-0030-11, en consecuencia, siendo que los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492 disponen la aplicación retroactiva de la norma cuando beneficie al contribuyente, no corresponde aplicar la multa establecida en la citada resolución normativa de directorio, puesto que en el caso que nos ocupa su aplicación sería en detrimento del sujeto pasivo, toda vez que se le estaría aplicando una multa, cuando en dichos periodos no existía incumplimiento ni multa por los hechos que se le imputa.

2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping, notificado por orden instruida de fs. 104, no se apersona legalmente al no presentar contrato de mandato especial para asumir defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a. El 31 de julio de 2012, la administración tributaria, notificó personalmente a la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping con la Orden de Verificación 0012OVI8949, cuyo alcance comprende la verificación del IVA respecto al crédito fiscal del periodo enero a marzo de 2010.

b. El 14 de diciembre de 2012, luego de la presentación de descargos, la AT, labró acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00056233 contra la Fundación Centro Multifuncional Adolfo Kolping por haber incurrido en incumplimiento de deber formal de registros en libros de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por período fiscal y casa matriz o sucursal) de los meses de enero y febrero de 2010 contraviniendo el art. 46 y 47 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, sancionado con multa 1500 UFV's y en la misma fecha se labró otra acta de contravención tributaria vinculada al procedimiento de Determinación N° 00056343, contra la indicada fundación por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de presentación del libro de compras IVA a través del módulo Da Vinci, sin errores, por el periodo fiscal de enero y febrero 2010, contraviniendo el art. 50 de la RND N° 10-0016-07 de acuerdo a lo establecido en el subnumeral 4.2.1 parág. II del art. 1 de la RND N° 10-0030-11 de 7 de noviembre de 2011.

c. El 14 de mayo de 2013, la administración tributaria, notificó personalmente la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/0054/2013 de 24 de abril de 2013 que ratifica la calificación de la conducta y la deuda tributaria de 6130,34 UFV's equivalentes a Bs 11.349,26.

d. El 14 de agosto de 2013, la administración tributaria, notificó personalmente al representante legal de la fundación antes indicada con la R.D. N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, que determinó de oficio sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente relativas al Impuesto al valor agregado correspondiente al periodo enero 2010 en un importe total de 6130,46 UFV's equivalentes a 11.349,26 que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales.

e. Interpuesto el recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0183/2013 de 8 de julio de 2013 que dispuso revocar parcialmente la R.D. N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, dejando sin efecto la sanción por incumplimiento de deberes en la suma de 3.300 UFV's equivalente a Bs 6109, 25 y el tributo omitido de 494,88 UFV's equivalente a Bs761.15 y mantener firme y subsistente el tributo omitido de 705.89 UFV's equivalentes a Bs 1.085,69, debiendo la AT reliquidar la deuda, y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo de 2014, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si la factura N° 180 es válida para crédito fiscal al no estar dosificada.

2. Si las actas de contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 56233 y 56343 fueron sancionadas de acuerdo a lo dispuesto en el subnumeral 4.2 del numeral 4 del anexo A de la RND 10.0021.04 de 11 de agosto de 2004 y que se encuentra respaldada por el parág. VII del art. 45 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007 que manifiesta la obligación de preparar los registros establecidos es independiente de la obligación de presentar el detalle de compras IVA a través del software Da Vinci-LCV y por la disposición final cuarta en su parág. III de la RND N° 10.0016.07 y si además se aplicó el parág. I del art. 50 "Formato del Libro de Compras y Ventas IVA- Da Vinci LCV" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07 que establece deberán presentar la referida información en base a campos definidos, es decir que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal.

3. Si las sanciones establecidas en las actas de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 en virtud al subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND N° 10.0030.11 de fecha 7 de octubre de 2011, se deben aplicar retroactivamente en aplicación a lo señalado en el art. 123 de la C.P.E. y el art. 150 del Cód. Trib.

5.2 Análisis y resolución.

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

Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si la Factura N° 180 es válida para crédito fiscal al no estar dosificada", se debe realizar el siguiente examen:

La Factura N° 180 conforme a la R.D. N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013 se encuentra observada porque no se encuentra dosificada, sobre esta materia es jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia que en ningún caso el beneficiario del crédito fiscal se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la administración tributaria y que en caso de duda sobre el otorgar o no el crédito fiscal se debe aplicar el principio de la buena fe contenido en el art. 69 del Cód. Trib. que señala: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la AT pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este código, leyes y disposiciones reglamentarias", por ello la Sentencia N° 16 /2015 de 23 de febrero de 2015 sobre el requisito de dosificación para la validez del crédito fiscal claramente señala: "...corresponde señalar que Fancesa en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, cumplió con la presentación de las mismas para conseguir en su favor el respectivo crédito fiscal, ignorando la validez y/o legalidad de estas, no siendo correcta la apreciación de la superintendencia tributaria General al revocar la decisión del inferior con el fundamento de que Fancesa es responsable de la legalidad de aquellos documentos, porque como contribuyente que compra un bien o un servicio con el correspondiente pago, por el que a su vez se le otorga la factura pertinente, en ningún caso se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la AT". De tal modo que la referida Fact. N° 180 en aplicación al art. 69 del Cód. Trib., es válida para crédito fiscal y que en el caso de autos, el contribuyente habría comprobado que en la señalada factura existe un error en el registro faltando un número pero se comprobó que se realizó la transacción con la presentación de: 1) Comprobante de contabilidad que registra el pago efectuado mediante cheque N° 1677121; 2) Recibo oficial emitido por Quimiza Ltda. por el pago efectuado en cheque; 3) Cheque N° 1677121; 4) Certificación del proveedor de emisión y cobro de la Factura N° 180, en la que se reconoce que la factura fue emitida pero por error de impresión no se imprimió el último dígito; y 5) Solicitud de dosificación y certificado de activación de dosificación del proveedor Quimiza Ltda., por lo que con mayor razón se debe aplicar el criterio de buena fe y presunción que se cumplió con la obligación tributaria, previsto en el art. 69 del Cód. Trib.

2. Sobre el segundo objeto de controversia relacionado a: "Si las actas de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 56233 y 56343 fueron sancionadas de acuerdo a lo dispuesto en el subnumeral 4.2 del núm. 4 del anexo A de la RND N° 10.0021.04 de 11 de agosto de 2004 y que se encuentra respaldada por el parág. VII del art. 45 de la RND N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007 que manifiesta la obligación de preparar los registros establecidos es independiente de la obligación de presentar el detalle de compras IVA a través del software Da Vinci-LCV y por la disposición final cuarta en su parág. III de la RND N° 10.0016.07 y si además se aplicó el parágrafo I del art. 50 "Formato del libro de compras y ventas IVA- Da Vinci LCV" de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07 que establece deberán presentar la referida información en base a campos definidos, es decir que debe registrarse el número de autorización de la factura o nota fiscal", se debe realizar el siguiente análisis:

a. De la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la R:D. N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013 sancionaron al contribuyente por dos deberes formales diferentes: 1) La primera por el deber formal relacionado a registros contables y obligatorios establecidos en el núm. 3 específicamente por el registro en libros de compra y venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por

periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal) señalado en el subnumeral 3.2 de la RND N° 10.0037 de 14 de diciembre de 2007 y 2) La segunda por el deber formal relacionado con el deber de información establecido en el numeral 4 específicamente por la presentación de la información del libro de compra y venta a través del módulo Da Vinci LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas, señalado en el subnumeral 4.2 de la RND 10.0037 de 14 de diciembre de 2007.

b. Para resolver el presente caso y conforme a las anteriores contravenciones tributarias de incumplimiento de deber formal, se debe realizar una revisión de las normas tributarias vigentes a momento de producirse la supuesta contravención tributaria, que es el periodo fiscal enero y febrero de 2010, con ese objetivo se tiene la siguiente sucesión de normas sobre los deberes formales señalados en el acápite anterior (deber formal de registro en el libro de Compras IVA y deber formal de presentación de la información del libro de compra y venta a través del Módulo Da Vinci LCV en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas) y las sanciones a su incumplimiento, así se tiene: 1) La RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo del 2007 que en su art. 47-I determina: “ Se establece un libro de registro denominado “ libro de compras IVA”, en el cual se registrarán de manera cronológica, las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, asimismo para fines de información también se deberán registrar, los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero”. II. Este registro deberá realizarse diariamente, aplicando mínimamente el siguiente formato: a) Título libro de compras IVA. b) Periodo fiscal MM/AAAA. c) Nombre o razón social del sujeto pasivo. d) Número de Identificación Tributaria (NIT) del sujeto pasivo. e) Número de casa matriz o sucursal para el caso de casa matriz consignar el valor cero. f) Dirección de la casa matriz...”; y el art. 50-I determina: “Los sujetos pasivos o terceros responsables obligados a la presentación de información del libro de compras y ventas IVA a través del software Da Vinci-LVC, conforme a lo dispuesto en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, deberán presentar la referida información en base a los siguientes campos: ... número de autorización de la factura, nota fiscal o documento de ajuste...”; 2) La RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre del 2007 en su anexo consolidado deberes formales y sanciones por incumplimiento, que en su numeral 3.2 (Deberes formales relacionados con los registros contables obligatorios), dispone: “Registro en libros de compra y venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica” y en su núm. 4 Deberes formales relacionados con el deber de información subnumeral 4.2 Presentación de la Información de libros de compra y venta IVA a través del Módulo Da Vinci- LVC en los plazos, medios y formas establecidas en formas específicas por periodo fiscal ; 3)La RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011, que en su núm. II modificadorio establece en el numeral 4.2.1 lo siguiente: “Presentación de libros de compra y venta IVA a través del Módulo Da Vinci –LVC, sin errores por el periodo fiscal”. De tal forma que el deber formal de registro sin errores recién se estableció como contravención tributaria desde la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011.

c. En el caso de autos efectuada la revisión de la R.D. N° 17-00304-13 de 31 de julio de 2013, se evidencia que ésta observa con respecto a los datos que han sido registrados en el Libro Físico y enviados (Software Da Vinci) de manera incorrecta lo siguiente: 1) enero/2010: Factura N° 1504 registro incorrecto del N° de autorización 79010014611 siendo lo correcto 790100146411, Factura N° 1709 registro incorrecto de N° de Factura siendo lo correcto 17109, Factura N° 6948 registro incorrecto del N° de autorización 70010089789 siendo lo correcto 7001001089789 y Factura N° 258 registro incorrecto de 24/01/2010 lo correcto es 24/01/2009; y 2) Febrero/2010: Factura N° 208 registro incorrecto de número de autorización, de modo tal que conforme a la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo del 2007 en sus arts. 47I. y II y 50-I, que es la resolución originaria de donde emergen supuestamente las conductas contravenciones formales que se habrían infringido, no hacen referencia ninguna a errores en el registro del libro de compras IVA ni tampoco a errores en la información enviada del libro de compras y ventas IVA a través del software Da Vinci-LVC, por lo que las conductas contravenciones de deberes formales no se encontraban sancionadas en enero y febrero del periodo fiscal 2010.

4. En relación al tercer objeto de controversia referido a: “Si las sanciones establecidas en las actas de contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 56233 y 56343 en virtud al subnumeral 4.2.1 adicionado en la RND N° 10.0030.11 de 7 de octubre de 2011, se deben aplicar retroactivamente en aplicación a lo señalado en el art. 123 de la C.P.E. y el art. 150 del Cód. Trib.”, se debe realizar el siguiente análisis:

En el acápite anterior se ha establecido que las conductas contravenciones formales que se habrían infringido no se encontraban tipificadas para errores en el registro del libro de compras IVA ni tampoco a errores en la información enviada del libro de compras y ventas IVA a través del software Da Vinci-LVC y que el registro correcto recién fue establecido como contravención tributaria desde la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre del 2011, por lo que en el presente caso no es aplicable la retroactividad de la norma y que más bien, esta es prohibida en el art. 123 de la C.P.E. y sólo ejecutable excepcionalmente a los casos de materia laboral cuando beneficie al trabajador, en materia penal cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar, procesar y sancionar este grupo de delitos. Asimismo, tampoco es aplicable la retroactividad de la sanción más benigna prevista en el art. 150 del Cód. Trib., puesto que la infracción contravencional de deber formal no estaba tipificada al momento de producirse la contravención tributaria.

POR TANTO: La sala plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declatra IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 51, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Boris Walter López Ramos contra la AGIT y en consecuencia queda firme y subsistente la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0319/2014 de 5 de marzo del 2014, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



485

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Cochabamba.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Mario Vladimir Moreira Arias contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 75 a 80, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0171/2014 de 4 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 143 a 153; réplica de fs. 164 a 167; dúplica de fs. 172 a 173; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

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

a. Señaló, que ajustó las bases imponibles, efectuando la depuración de gastos, en los que no se realizó la transacción económica, ni la transferencia del bien y/o servicio; procedió a la depuración de gastos respaldados con notas fiscales, cuya dosificación no fue autorizada por la administración tributaria o están fuera del rango de dosificación, proveedores que no presentan actividad económica real; notas fiscales presentadas por los asociados, gasto que no fue erogado por el contribuyente, depuración de gastos por gestiones anteriores, gastos no vinculados a la actividad gravada, gastos por pago de beneficios a personal que no está registrado en planillas de sueldos; sin embargo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulnerando y menoscabando la prelación normativa establecida en art. 5 de la L. N° 2492, pretende hacer prevalecer la modificación de la determinación realizada, en base a un decreto supremo, cuando por disposición del art. 46 de la L. N° 843, no es concebible aceptar un gasto de una gestión anterior en la gestión actual, tomando en cuenta, que el art. 6 del D.S. N° 24051, considera la utilidad neta imponible la que resulte de los estados financieros de la empresa, elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en dicho reglamento. Tomando en cuenta la prelación normativa en derecho tributario, debe aplicarse con preferencia, las leyes, con relación a las demás de carácter general, las dictadas por el órgano administrativo facultado al efecto, empero, la resolución jerárquica, sin fundamento legal válido, solo se avocó a restringir la pertinencia y validez en parte de la resolución determinativa, en base a lo establecido en el D.S. N° 24051, dejando de lado lo establecido en la L. N° 843.

b. Citando los arts. 70 relativa a las obligaciones del sujeto pasivo y el art. 78 referida a la Declaración Jurada de la L. N° 2492, manifestó que la administración tributaria ejerció sus facultades dentro del marco normativo vigente, plasmado en los papeles de trabajo elaborados y respaldados con documentación que cursa en el expediente, que la normativa citada no fue debidamente valorada y cotejada con datos del procedimiento de fiscalización por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, toda vez que en los hechos se evidenció, el incumplimiento a la normativa, otro aspecto que no fue tomado en cuenta por la citada autoridad, es que el contribuyente se inscribió en el padrón, el 30 de marzo de 1987 con la actividad de transporte de carga internacional y pertenece al régimen general, cumpliendo desde esa fecha las obligaciones inherentes a su inscripción no pudiendo desconocerse que los pagos posteriores, no fueron realizados en la gestión debida. Que no existe duda, que la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo, por lo que injustamente y sin ninguna prelación, la autoridad recurrida pretende validar, ciertos aspectos de la depuración sin tener base legal para ello.

c. Citando el art. 81 relativa a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, refirió que el principio de la sana crítica, entendida como aquella garantía procedimental que tiene la finalidad de amparar al contribuyente, para que las pruebas presentadas por este sean valoradas correctamente y no arbitrariamente, sin embargo, al valorar los descargos no necesariamente se dará validez a la prueba cotejada, en el caso, si bien como refiere la resolución jerárquica, se advierte que para el IPBI de las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005 los pagos fueron realizados el 21 de marzo de 2007, comprobada por las boletas de pago, las mismas no pueden ser aceptadas, en virtud a lo establecido en el art. 46 de la L. N° 843 que establece que no se puede mostrar un gasto de una gestión anterior en la gestión actual, independientemente de la efectivización realizada. Añadió que para hacer efectivo el principio de sana crítica, la administración tiene la potestad de averiguar la verdad material que emana en del art. 180 de la Carta Magna, así como del inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, concordante con los arts. 74-I y 66-I de la L. N° 2492.

c. Finalizó señalando, que la determinación realizada al contribuyente, aplicando en lo establecido en el art. 46 de la L. N° 843, fue correcta no siendo concebible aceptar un gasto de una gestión actual, en la cual no se ha producido, teniendo inclusive como complemento aclaratorio el art. 6 del D.S. N° 24051 y conforme establecen los arts. 36, 46 de la L. N° 843 y 70, 78 y 81 de la L. N° 2492, no existe

fundamento técnico y normativo que demuestre lo contrario, quedando plenamente demostrado, que la resolución jerárquica al haber revocado parcialmente la resolución de alzada y como consecuencia de ello modificó la resolución determinativa, soslayando argumento y fundamentación, ha vulnerado lo dispuesto por los principios del debido proceso, el derecho a la defensa y la seguridad jurídica, establecidas en la constitución Política del Estado.

2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0171/2014 del 4 de febrero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia se deje firme y subsistente la R.D. N° 17-0020208-13 de 20 de junio.

II. Contestación de la demanda.

1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 14 de mayo de 2014 (fs. 85) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 148 a 153), con los siguientes argumentos:

Refiere que, ninguna norma puede ser desconocida, al contrario la aplicabilidad de las mismas revisten al derecho, sin lugar a interpretaciones erróneas o buscando forzosamente prelación normativa en derecho tributario, que no existen, los numerales 4 y 5 del art. 79 de la L. N° 2492, establecen como obligaciones del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y /o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas, así también, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos fiscales que considere le corresponde. En cuanto al IUE, los arts. 36 y 47 de la L. N° 843, establecen que este impuesto, se aplica sobre la utilidad resultante de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión fiscal y que la utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta), los gastos necesarios para la obtención de la utilidad gravada y conservación de la fuente. Los arts. 8 y 35 del D.S. N° 24051 señalan, que son considerados "Gastos Necesarios", aquellos que han sido realizados a condición de estar vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales, y que los registros contables de las empresas deben ser elaborados de acuerdo a las normas contenidas en el código de comercio, estados financieros y deben ser elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En ese sentido los arts. 36, 37, 40 y 44 del Cód. Com. establecen la obligatoriedad de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación de sus actos sujetos a contabilización siendo obligatorio que lleve libro diario, mayor, y de inventarios y balances encuadrados y notariados, debiendo además llevar registros auxiliares que se consideren convenientes, para lograr mayor orden y claridad, obtener información y ejercer control, los cuales podrán legalizarse para servir de medio de prueba.

b. Que dicha instancia Jerárquica señaló:

"IV.4.4.sobre los costos y gastos deducibles para el Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE).

xiv. De la normativa precedentemente expuesta, se tiene que para efectos de la determinación de la base imponible del IUE, el contribuyente previamente debe elaborar sus registros contables cumpliendo las normas del código de comercio, tales como los libros diario y mayor, los mismos que deben contener el registro de sus operaciones de forma clara y precisa, adjuntando la documentación de respaldo, los que deben permitir la elaboración de los Estados Financieros de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados; posteriormente, a partir del resultado contable expuesto en dichos documentos, deben efectuarse los ajustes tributarios reglamentados por el D.S. N° 24051, que establece las condiciones y límites que deben cumplir los costos y gastos para su deducción de la base imponible del IUE.

xv. De igual manera debe tenerse en cuenta que conforme la normativa tributaria, se ha establecido 3 condiciones generales que deben cumplir los costos y gastos para ser considerados necesarios para la conservación de la fuente y por tanto deducibles de la base imponible del IUE, la primera es que los gastos hayan sido "realizados"; la segunda, que los gastos se encuentren "vinculados" con la actividad gravada; y la tercera, que se encuentren respaldados con "documentos originales"; condiciones cuyo cumplimiento debe demostrarse a través de documentación original que acredite la realización de las transacciones.

xvi. En ese entendido, de la revisión de la R.D. N° 17-00208-13, se advierte que en sus páginas 6 y 7, expone el detalle de las observaciones, las cuales se encuentran relacionadas con el incumplimiento de la primera y segunda condición, por lo que toda vez que no se ha observado la falta de presentación de documentación original, esta instancia verificará si los costos y gastos en cuestión cumplen o no las condiciones de haber sido realizados y estar vinculados con la actividad gravada, en función de los argumentos expuestos por las partes en sus Recursos Jerárquicos.

IV.4.4.1. Sobre la Observación a la cuenta combustibles y lubricantes (Códigos a, a.1, a.2).

i. De la revisión del cuadro expuesto en la R.D. N° 17-00208-13 (fs. 3542 de antecedentes administrativos c.17), se tiene que la administración tributaria observó la cuenta: "Combustibles y Lubricantes", con los códigos a.1: Transacciones con dosificación no autorizada, fuera de rango autorizado, emitidas a otro contribuyente, no declaradas por el proveedor o anuladas por Bs 345.653,94; a.2: Transacciones cuyos proveedores no presentan actividad económica real en el periodo fiscalizado, a partir del análisis de su comportamiento tributario por Bs 69.258,09; y a: Compras donde no se evidencia la efectiva realización de la transacción económica ni la transferencia del bien y/o servicio, debido a la falta de documentación clara y contundente que demuestre la veracidad de las transacciones y medios de pago utilizados por Bs 497.779,07.

ii. Asimismo, se tiene que la administración tributaria elaboró el Papel de Trabajo: Verificación de la cuenta de gasto: costo de explotación-combustibles y lubricantes (511 011001) Controles Cruzados con Proveedores (fs. 55-60 de antecedentes administrativos c.1), en

el que detalla las observaciones a 244 facturas bajo el código a.1 referido a transacciones con dosificación no autorizada, fuera de rango autorizado, emitidas a otro contribuyente, no declaradas por el proveedor o anuladas; y adicionalmente, en conclusiones señala que no se verificó la materialización de la transacción.

iii. Al respecto, si bien es cierto que no es responsabilidad del comprador verificar que su proveedor cuente con un talonario de facturas debidamente dosificadas o que las facturas emitidas no hubieran sido anuladas, no es menos cierto que es responsabilidad del sujeto pasivo demostrar la procedencia y cuantía de los créditos que considere le correspondan, conforme establece el art. 70-5 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), a través de sus registros contables llevados conforme las normas del código de comercio, y con documentación de respaldo, que permita a esta instancia aplicar el principio de verdad material establecido en el num.1 del art. 200 del Cód. Trib. Boliviano.

iv. En ese entendido, de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, se observa que únicamente cursan comprobantes de egreso, los cuales no cumplen con las previsiones de los arts. 36, 37, 40 y 44 del Cód. Com.; si bien, este aspecto no constituye el motivo de la depuración de los gastos reflejados en las facturas observadas, debe tenerse en cuenta que dichos comprobantes no son suficientes para demostrar la realización de las transacciones por las que la administración tributaria efectuó observaciones.

v. En consecuencia, ante la falta de pruebas sobre la realización de las transacciones reflejadas en las 244 facturas observadas con el Código a.1 de la cuenta Combustibles y Lubricantes, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener firme y subsistente la observación por Bs 345.653,94.

vi. Continuando con el análisis, se tiene que la administración tributaria elaboró el Papel de Trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: Costo de Explotación-Combustibles y Lubricantes (511 011001) 1 Proveedores sin actividad económica" (fs. 702-703 de antecedentes administrativos c.4) en el que detalla 35 facturas con la observación Código a. 2: "Proveedor sin evidencia de actividad económica gravada", en el cual concluye que los proveedores verificados se encuentran en estado "inactivo", cuentan con domicilio desconocido, no presentaron el Formulario N° 500, no presentaron libros de ventas, aclarándose que "...además de no verificarse la materialización de la transacción...".

vii. De la revisión de la documentación que sustenta el papel de trabajo, se observa que el contribuyente sólo presentó comprobantes de egreso, los cuales, como se mencionó en párrafos anteriores, no cumplen las previsiones del código de comercio no siendo suficientes para demostrar la realización de las transacciones reflejadas en las facturas observadas. así también se advierte que la administración tributaria adjuntó reportes obtenidos de sus sistemas, en los que observa el estado inactivo de sus contribuyentes; empero a pesar que en algunos casos los proveedores se encontraban en estado activo en los periodos que fueron emitidas las facturas observadas, este hecho no es suficiente para demostrar la "realización" de los gastos observados por la administración tributaria; aspecto que no fue advertido por la instancia de alzada, pues en su análisis únicamente consideró la observación referida a la inactividad de los proveedores.

viii. En ese entendido, ante la falta de evidencia documental sobre la realización de las transacciones reflejadas en las 35 facturas observadas con el Código a.2 de la cuenta combustibles y lubricantes, corresponde a esta instancia revocar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto, y mantener firme y subsistente el total del importe observado por la administración tributaria que alcanza a Bs 69.258,09.

ix. Finalmente, con relación a la observación código a de la cuenta combustibles y lubricantes, se observa que la administración tributaria elaboró el papel de trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: Costo de Explotación- Combustibles y Lubricantes (511011001) 1 Sin evidencia de la materialización de la transacción" (fs. 833-834 de antecedentes administrativos c.5) en el que detalla 27 facturas con la observación código a: "No se verifica la materialización de la transacción"; y aclara en conclusiones que la documentación presentada por el contribuyente no permite verificar la materialización de la transacción.

x. De la revisión de la documentación que sustenta el papel de trabajo, se evidencia que el sujeto pasivo sólo presentó comprobantes de egreso y una certificación del proveedor Hugo Ronald Reyes, el cual si bien acredita la emisión de las factura del proveedor, no demuestra la "Realización" del gasto, por lo que no se demuestra el cumplimiento de la condición prevista en el art. 8 del D.S. N° 24051. Consecuentemente, corresponde confirmar en este punto lo resuelto por la instancia de alzada y mantener firme y subsistente la depuración de Bs 497.779, 07; correspondiente a las 27 facturas observadas con el código a de la cuenta combustibles y lubricantes.

IV.4.4.2. Sobre la observación a la cuenta servicios contratados (Código a). i. Con relación a esta cuenta se observa que la administración tributaria elaboró el Papel de Trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: costo de explotación-servicios contratados (511 011 002) 1 Sin evidencia de la materialización de la transacción" (fs. 898 de antecedentes administrativos c.5), que concluye que la documentación presentada por el contribuyente no permite verificar la materialización de la transacción.

ii. Conforme el análisis expuesto para la cuenta anterior, toda vez que el contribuyente presentó como documentación de respaldo, únicamente un comprobante de egreso, que no es suficiente para demostrar la realización de la transacción, corresponde a esta instancia confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener la depuración de Bs 26.100; por la Factura N° 150800 emitida por María Luz Tarrico.

IV.4.4.3. Sobre la Observación a la cuenta repuestos y reparación de camiones (Códigos a, a.1, a.2).

i. De la revisión de la revisión del cuadro expuesto en la R.D. N° 17-00208-13 (fs. 3542 de antecedentes administrativos c.17), se tiene que la administración tributaria observó la cuenta: "Repuestos y reparación de camiones", con los códigos a.1: transacciones con dosificación no autorizada, fuera de rango autorizado, emitidas a otro contribuyente, no declaradas por el proveedor o anuladas por Bs 96.353,92; a.2: Transacciones cuyos proveedores no presentan actividad económica real en el periodo fiscalizado, a partir del análisis de su comportamiento tributario por Bs 1.108.708,90; y a: Compras donde no se evidencia la efectiva realización de la transacción económica ni la transferencia del bien y/o servicio, debido a la falta de documentación clara y contundente que demuestre la veracidad de las transacciones y medios de pago utilizados por Bs 109.545,84.

ii. Asimismo, la administración tributaria elaboró el papel de trabajo: Verificación de la cuenta de gasto: costo de explotación - "Repuestos y Reparación de Camiones" (511 011 005)/Controles cruzados con proveedores (fs. 901-902 de antecedentes administrativos c.8), en el que detalla observaciones a 34 facturas con la observación código a.1 referido a transacciones con dosificación no autorizada, fuera de rango autorizado, emitidas a otro contribuyente, no declaradas por el proveedor, anuladas o datos de dosificación no coinciden con la factura; y adicionalmente, en conclusiones señala que no se verificó la materialización de la transacción.

iii. Si bien es cierto que no es responsabilidad del comprador verificar que su proveedor cumpla correcta y oportunamente con sus obligaciones tributarias, no es menos cierto que es responsabilidad del sujeto pasivo demostrar la procedencia y cuantía de los créditos que considere le correspondan, conforme establece el art. 70-5 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), a través de sus registros contables llevados conforme los arts. 36, 37, 40 y 44 del Cód. Com., y con documentación de respaldo, que permita a esta instancia aplicar el principio de verdad material establecido en el art. 200-1 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano).

iv. En el presente caso, de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, se advierte que sólo presentó comprobantes de egresos, los cuales no cumplen con las previsiones del código de comercio, motivo por el que no se constituyen en prueba suficiente para demostrar la realización de las transacciones.

v. En consecuencia, ante la falta de pruebas suficientes sobre la realización de las transacciones reflejadas en las 34 facturas observadas con el código a.1 de la cuenta repuestos y reparación de camiones, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener firme y subsistente la observación por Bs 96.353,92.

vi. Continuando con el análisis, se tiene que la administración tributaria elaboró el papel de trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: costo de explotación-"repuestos y reparación de camiones-(511011005)/Proveedores sin actividad económica" (fs. 1009-1012 de antecedentes administrativos c.6) en el que detalla 142 facturas con la observación código a.2: "Proveedor sin evidencia de actividad económica gravada", siendo que en la parte de conclusión se aclara que los proveedores verificados se encuentran en estado "Inactivo", cuentan con domicilio desconocido, no presentaron el Formulario N° 500, no presentaron libros de ventas, además de no verificarse la materialización de la transacción.

vii. De la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, se observa que sólo presentó comprobantes de egreso, los cuales, como se mencionó en párrafos anteriores, no cumplen las previsiones del código de comercio para ser considerados suficientes para demostrar la realización de las transacciones reflejadas en las facturas observadas. Así también se advierte que la administración tributaria adjuntó reportes obtenidos de sus sistemas, en los que observa el estado Inactivo de sus contribuyentes; empero a pesar que en algunos casos los proveedores se encontraban en estado activo en los periodos que fueron emitidas las facturas observadas, este hecho no es suficiente para demostrar la "realización" de los gastos observados por la administración tributaria.

viii. En ese entendido, ante la falta de evidencia documental sobre la realización de las transacciones reflejadas en las 142 facturas observadas con el Código a.2 de la cuenta repuestos y reparación camiones, corresponde a esta instancia revocar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto, y mantener firme y subsistente la observación de la administración tributaria por Bs 1.108.708,90.

ix. Respecto a la observación código a de la cuenta: "Repuestos y reparación camiones", se observa que la administración tributaria elaboró el papel de trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: Costo de explotación-repuestos y reparación Camiones (511011005)/Sin evidencia de la materialización de la transacción" (fs. 1436 de antecedentes administrativos c.8) en el que detalla 7 facturas con la observación código a: "No se verifica la materialización de la transacción"; y aclara en conclusiones que la documentación presentada por el contribuyente no permite verificar la materialización de la transacción.

x. De la revisión de la documentación que sustenta el papel de trabajo, se evidencia que el Sujeto Pasivo sólo presentó Comprobantes de Egreso que no demuestran la "Realización" del gasto, por lo que no se demuestra el cumplimiento de la condición prevista en el art. 8 del D.S. N° 24051. Consecuentemente, corresponde confirmar en este punto lo resuelto por la instancia de alzada y mantener firme y subsistente la depuración de Bs 109.545; 84 correspondiente a las 7 facturas observadas con el código a de la cuenta: Repuestos y reparación camiones.

IV.4.4.4. Sobre la observación a la cuenta castigo cuentas por cobrar (Código b).

i. Al respecto la administración tributaria elaboró el papel de trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: costo de explotación-castigo cuentas por cobrar (511011031)" (fs. 1456 de antecedentes administrativos c.8), en el que la observación se refiere a: "Sin documentación original de respaldo" y en conclusiones aclara que el comprobante de contabilidad no cuenta con documentación de respaldo de la operación.

ii. Con relación a este concepto, el inc. e) del art. 17 del D.S. N° 24051 (R-IUE), establece que son deducibles los créditos incobrables, que cumplan las condiciones de: haber sido originados en operaciones propias del giro de la empresa, considerándose incobrables las obligaciones del deudor insolvente que no cumplió durante 1 año computable a partir de la fecha de facturación con el pago preestablecido y que haya sido demandado judicialmente sin lograr embargo o retención de bienes para cubrir la deuda o que haya permanecido en cartera por más de 3 años a partir de la fecha de facturación; siendo que debe presentarse un listado de los deudores incobrables, que especifique nombres, fecha de suspensión de pagos e importe de la deuda castigada.

iii. En ese contexto, de la revisión de la documentación presentada por el sujeto pasivo se observa que únicamente se presentó el comprobante de egreso que no expone detalle alguno sobre las deudas incobrables ni su origen y la Nota a los Estados Financieros N° 16, documentos que no ofrecen explicación alguna o referencia a un detalle o explicación respecto a los motivos por los que se decidió castigar las cuentas impagas, ni su antigüedad, o evidencia de haberse iniciado algún proceso judicial para procurar el cobro de las mismas, ni la fecha de facturación que dio origen a dichas deudas para establecer la antigüedad de las mismas, conforme exige el art. 17 del D.S. N° 24051.

iv. Consecuentemente, resulta evidente que el contribuyente no cumplió las condiciones previamente señaladas para beneficiarse con la deducción de esta cuenta, motivo por el que corresponde a esta instancia confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener firme y subsistente la depuración de Bs 183.217178; por tratarse de un concepto no deducible de la base imponible del IUE.

IV.4.4.5. Sobre la observación a las cuentas: "Impuestos inmuebles" y "Gastos de gestiones anteriores" (código c).

i. De la revisión y compulsión de antecedentes, se evidencia que la administración tributaria elaboró los Papeles de Trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: impuestos-impuestos inmuebles (513041002)" y "Verificación de la cuenta de gasto: gasto de gestiones anteriores (561 01101 O)" (fs. 1460 y 1511 de antecedentes administrativos c.8), en lo que se advierte que la administración tributaria expuso como observación, que el importe de Bs 7.791; corresponde a gastos de gestiones anteriores y que el importe de Bs 724.548; se trata de gastos de gestiones anteriores y se refieren a comprobantes sin respaldo de documentación, que no tienen una glosa clara que explique el origen de la transacción, respectivamente.

ii. Al respecto el art. 14 del D.S. N° 24051 establece que son deducibles los tributos efectivamente pagados por la empresa como contribuyente directo de los mismos, entre ellos expresamente se cita al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) y vehículos automotores; las tasas y patentes municipales aprobadas conforme a previsiones constitucionales, aclarándose que no son deducibles las multas y accesorios (excepto intereses y mantenimiento de valor) originados en la morosidad de tributos.

iii. A partir de lo mencionado se advierte que el precitado artículo establece dos condiciones para deducir el pago de tributos; la primera, referida a que puede deducirse en una gestión el tributo que efectivamente se hubiera pagado; y la segunda, que se hubiera cancelado dicho tributo en calidad de contribuyente directo del mismo. Al respecto, es pertinente hacer notar que la única observación de la administración tributaria para la cuenta "Impuestos Inmuebles", está referida a que al tratarse de pago de impuestos correspondientes a las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, no corresponde su deducción, es decir, que la administración tributaria sólo cuestiona la oportunidad del pago de impuestos. Por otro lado con respecto a la cuenta: Gastos de gestiones anteriores, además cuestiona la falta de respaldo documental.

iv. En ese entendido, para el caso del IPBI de las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, de la revisión de las boletas de pago respectivas, se advierte que los pagos fueron realizados el 21 de marzo de 2007, por lo que de acuerdo al art. 14 del D.S. N° 24051, corresponde la deducción del IPBI en el momento en el que se hubiere pagado efectivamente, en el presente caso, en la gestión 2007; por otro lado es importante hacer notar que el precitado artículo, establece que las multas y accesorios originados en la morosidad de los tributos no pueden ser deducibles, excepto el mantenimiento de valor y los intereses, lo que denota una vez más que los impuestos son deducibles de la base imponible del IUE en el momento en el que son efectivamente pagados.

v. Ahora bien, habiendo quedado claro que corresponde la deducción del IPBI en la gestión que fue efectivamente pagado, y siendo que no existen otras observaciones a la cuenta impuestos inmuebles por parte de la administración tributaria, corresponde a esta instancia revocar parcialmente lo resuelto por la instancia de alzada, en este punto quedando firme y subsistente la no deducibilidad de Bs 663; que corresponde a multa por mora y multa por Incumplimiento en el pago del IPBI, existiendo una diferencia de Bs 22; entre lo registrado en el comprobante de egreso y el total de pagos según formularios de recaudaciones; asimismo, corresponde revocar la observación a Bs 7.128. que corresponden al IPBI, más mantenimiento de valor e intereses de las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005 cuya fecha de pago es 21 de marzo de 2007, que se consideran deducibles para el IUE de la gestión 2007.

vi. Por otra parte, en relación a la cuenta: Gastos de Gestiones anteriores, se tiene que en el Comprobante de Egreso N° 0607000084 se ha registrado el pago de patentes (fs. 1514 de antecedentes administrativos c.8); sin embargo, no se presentó documentación que sustente que dichos pagos hayan sido realizados por el mencionado concepto. Por otro lado, en los otros Comprobantes de Diario Nos.1207000018 y 1207000017 se registran gastos de gestiones anteriores (fs.1515-1516 de antecedentes administrativos c.8), sin que exista mayor detalle al respecto.

vii. Consecuentemente, ante la inexistencia de documentación que pueda demostrar la deducibilidad de los importes registrados en la cuenta "Gastos de gestiones anteriores", y conforme establece el tercer párrafo del art. 46 de la L. N° 843 (TO), a fin de determinar la base imponible del IUE, solo deben considerarse los ingresos y gastos del año en que termine la gestión en el cual se han devengado, corresponde confirmar en este punto lo resuelto por la instancia de alzada, manteniendo firme la observación a Bs 724.548., correspondiente a la cuenta "Gastos de gestiones anteriores".

IV.4.4.6. Sobre la observación a las cuentas: "Gastos navideños" y "Aguinaldos socios" (Códigos d y e).

i. Con relación a esta cuenta la administración tributaria elaboró los papeles de trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: gastos de oficina: gastos navideños (513051050)" y "Verificación de la cuenta de gasto: otros gastos operativos aguinaldos socios (525011 001)" (fs. 1468 y 1504 de antecedentes administrativos c.8), en el que la observación se refiere a: "No vinculado a la actividad" y "No es personal dependiente de COTRAINCO", respectivamente; para el último caso en conclusiones aclara que el beneficio del aguinaldo de navidad sólo corresponde a personal dependiente de la empresa que figure en planillas. ii. Al respecto, el art. 11 del D.S. N° 24051 (RIUE), establece que son deducibles las remuneraciones al factor trabajo que incluyen todo tipo de retribución que se pague, aguinaldos y remuneraciones en dinero o en especie originados en leyes sociales o convenios de trabajo; pudiendo deducirse las remuneraciones a socios cuando medie una efectiva prestación de servicios y siempre que figuren en las respectivas planillas sujetas a los aportes a la seguridad social, vivienda social y otros dispuestos por ley.

iii. A partir de lo señalado, se tiene que es deducible del IUE toda remuneración que se efectúe al personal de la empresa, sea en efectivo o en especie, con la condicionante de estar establecido mediante leyes sociales o convenios de trabajo; por otro lado, en el caso de los aguinaldos pagados a los socios, se establece la condición de demostrarse una efectiva prestación de servicios a la empresa, la cual puede verificarse en las planillas sujetas a los aportes a la seguridad social, vivienda social y otros dispuestos por ley, por lo que en ese marco se

verificará que estos gastos, además de cumplir las condiciones generales establecidas mediante el art. 8 del D.S. N° 24051, cumplan las previsiones del art. 11 citado en el párrafo anterior.

iv. Ahora bien, de la revisión de los papeles de trabajo, se advierte que la administración tributaria cuestionó la vinculación de los gastos navideños con la actividad del contribuyente, pudiendo observarse que la actividad del contribuyente, según el Programa General de Auditoría (fs.47 de antecedentes administrativos c.1), es el Transporte de Carga Internacional, y tiene entre sus obligaciones tributarias el RC-IVA, como agente de retención.

v. En ese entendido, al contar con personal dependiente la empresa puede suscribir convenios mediante los cuales se pueda otorgar remuneraciones en especie, como es el caso de los canastones navideños, debiendo demostrar que dichos canastones fueron entregados a su personal dependiente como una forma de remuneración; sin embargo, en el presente caso, esta situación no se verifica, toda vez que si bien cursan las facturas de compra de productos, y se ha registrado contablemente como compras para canastones, no se ha presentado documentación que demuestre que los referidos canastones hubieran sido entregados al personal dependiente de la empresa, por lo que no puede verificarse la vinculación de los gastos reflejados en las Fact. Nos. 1009, 618 y 11397.

vi. Por otro lado, con relación a las Fact. Nos. 3569, 639 y 22 que hacen referencia a compra e impresión de tarjetas, así como compra de almanques, si bien dichos gastos pueden ser considerados como publicidad, el contribuyente únicamente presentó sus comprobantes de egresos; empero, no adjunta contratos que den evidencia de haberse enviado a impresión tarjetas destinadas a los empleados o a los clientes de la empresa, ni de haberse contratado la impresión de los 700 almanques de pared con el logo de la empresa para fines publicitarios, o que hubieran sido entregados a sus empleados o clientes. En ese entendido, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener la depuración de Bs 5.946,84; por gastos navideños.

vii. Por otro lado, respecto a los aguinaldos de socios, si bien cursa una lista de socios beneficiados con el pago de un importe registrado como aguinaldo, revisadas las planillas de sueldos y comprobantes de pagos a la seguridad social (CNS) presentadas por el contribuyente (fs. 3309-3320 y 3321-3332 de antecedentes administrativos c.17), se observa que no figuran los beneficiarios del pago, resultando evidente el incumplimiento de las condiciones señaladas en el art. 11 del D.S. N° 24051 para admitir su deducibilidad.

viii. En ese contexto, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener firme y subsistente la depuración de Bs 46.140; por la cuenta "Aguinaldos socios".

IV.4.4.7. Sobre la Observación a la cuenta "Mantenimiento y Rep. Edificio" (Código a.3).

i. Al respecto la administración tributaria elaboró el papel de trabajo: "Verificación de la cuenta de gasto: mantenimiento y reparación-mantenimiento y reparación edificio (521021001)" (fs. 1481 de antecedentes administrativos c.8), en el que la observación se refiere a: "No corresponde el gasto a COTRAINCO" y en conclusiones aclara que las facturas fueron presentadas por los asociados, no siendo un gasto erogado por el contribuyente.

ii. De la revisión del papel de trabajo, se advierte que la administración tributaria observó 10 facturas que fueron proporcionadas por los asociados, motivo por el que concluye que el gasto no fue realizado por COTRAINCO. Por su parte el contribuyente aclara que efectúa entrega de fondos a sus asociados con cargo a rendición de cuentas; sin embargo, simplemente presentó comprobantes de egreso, los cuales, conforme se ha expuesto en párrafos anteriores, no cumplen las previsiones del código de comercio, por lo que no constituyen medio de prueba de la realización de las transacciones reflejadas en las facturas observadas.

iii. Consiguientemente, al no existir medios de prueba de la realización de estas transacciones, corresponde confirmar lo resuelto por la instancia de alzada en este punto y mantener firme y subsistente la depuración de Bs 6.564, 76; a la cuenta mantenimiento y reparación edificio.

iv. Adicionalmente, con relación a las certificaciones de proveedores presentadas en instancia de alzada (fs. 56, 57 y 59 del expediente), las cuales fueron obtenidas con posterioridad a la notificación con la resolución determinativa, cabe hacer notar que las mismas, no adjuntan documentación que permita verificar la identidad de quien las suscriben y sólo señalan la emisión de facturas a nombre de COTRAINCO, situación que no es suficiente para demostrar la "realización" de la transacción registrada en las facturas observadas por la administración tributaria.

v. Por todo lo expuesto, es evidente que en el presente caso la carga de la prueba le correspondía al contribuyente conforme el art. 76 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), ante la falta de presentación de documentos probatorios de la realización de las transacciones, y siendo que la administración tributaria únicamente observó que la cuenta impuestos inmuebles registraba gastos correspondientes a gestiones anteriores, corresponde revocar parcialmente la Resolución ARIT- CBA/RA N° 0524/2013, de 11 de noviembre de 2013, manteniendo firme y subsistente la depuración de los gastos objetos del presente recurso por un total de Bs 3.220.480,14; y dejar sin efecto la depuración de Bs 7.128; correspondiente al tributo omitido actualizado e intereses del IPBI de las gestiones 2001 a 2005 pagado durante la gestión 2007.

vi. En consideración a la forma de determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) establecido mediante los art. 7, 31 y 33 del D.S. N° 24051, siendo que la administración tributaria no cuestionó la pérdida no compensada de la gestión anterior actualizada de Bs 16.729; y el IUE efectivamente pagado por el contribuyente por Bs 63.422; corresponde establecer la base imponible del IUE de la gestión 2007 en Bs 3.490.901, 14; del que habiéndose efectuado las deducciones por pérdidas de gestiones anteriores emerge un saldo a favor del Fisco de Bs 868.543; al que corresponde deducir el IUE efectivamente pagado, emergiendo un tributo omitido de Bs 805.121;.

vii. Consecuentemente, se establece una deuda tributaria total de 1.518.930 UFV equivalentes a Bs 2.797.505; que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales-no cuestionada por el

contribuyente en ninguna instancia- importe que deberá ser actualizado en la fecha de pago, conforme establece el art. 47 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano)”.

c. Finalizó manifestando que la uniforme jurisprudencia estableció sobre la valoración de la prueba y el principio de verdad material entre otras citó las SS.CC. Nos. 0173/2012 de 14 de mayo y 1724/2010-R de 25 de octubre, asimismo doctrina tributaria contenida en la Resolución AGIT-RJ N° 0699/2011 referida a la verdad material y el auto supremo N° 675 igualmente referida al principio de verdad material

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercer interesado Cooperativa de Transporte Internacional Cochabamba Ltda. COTRAINCO LTDA., fue notificado legalmente por provisión citatoria (fs. 87 a 102), no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 14 de marzo de 2012, la administración tributaria notificó mediante cédula a Ricardo Menece Mérida representante de COTRAINCO LTDA., con la Orden de Fiscalización No 00120FE00015, modalidad Fiscalización Parcial, con alcance a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas IUE de la gestión 2007. El 4 de abril de 2013, la administración tributaria notificó de manera personal a Hernán Tarifa Castellón, con la Vista de Cargo N° 26R00040R13, de 28 de marzo de 2013, en la cual establece sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria en 1.541.191 UFV equivalentes a Bs 2.806.817, por concepto de IUE de la gestión 2007, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; expone el detalle de cuentas observadas y la explicación correspondiente; finalmente, otorga un plazo de 30 días calendario para la presentación de descargos, el 3 de mayo de 2013, COTRAINCO LTDA., mediante nota, presentó descargos a la Vista de Cargo N° 26-00040-13, mediante la que manifiesta su desacuerdo con la deuda preliminar y presenta argumentos de descargo por cada concepto observado.

2. El 28 de junio de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a Hernán Tarifa Castellón en calidad de Representante Legal de COTRAINCO LTDA., con la R.D. N° 17-00208-13, mediante la que resolvió determinar sobre base cierta las obligaciones tributarias del contribuyente, por concepto de IUE, correspondiente a la gestión 2007, en un total de 1.522.285 UFV equivalente a Bs 2.803.683; que incluye impuesto omitido, intereses, multa por omisión y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 3488-3502; 3537-3549 y 1 a 10 de anexos 14,17 y18).

La anterior resolución administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo que fue resuelto en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0524/2013 de 11 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la R.D. N°17-00208-13, de 20 de junio, modificando la base imponible del IUE de Bs 806,903; a Bs 559,421; equivalente a 303,743 UFV, manteniendo firme la multa por incumplimiento de deberes formales, determinación que fue impugnada por la administración tributaria, el 3 de diciembre de 2013, mediante recurso de jerárquico, que fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0171/2014 de 4 de febrero octubre, revocando parcialmente la resolución de alzada, así como la resolución determinativa, manteniendo firme y subsistente la depuración de los gastos observados por un total de Bs 3.220.480,14; dejándose sin efecto la depuración de Bs 7.128; correspondiente al tributo omitido actualizado e intereses del IPBI de las gestiones 2001 a 2005 pagado durante la gestión 2007, estableciendo la deuda tributaria total de 1.518.930 UFV equivalente a Bs 2.797.505; que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, importe a ser actualizado a la fecha de pago. (fs. 1 a 200 de anexo 18).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si es evidente, que la resolución jerárquica, sin fundamento legal y vulnerando el debido proceso, derecho a la defensa y la seguridad jurídica, establecidas en la Constitución Política del Estado, validó los pagos realizados el 21 de marzo de 2007, por el contribuyente por concepto del el IPBI de las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, los cuales no debieron ser aceptados, en virtud de lo establecido en el art. 46 de la L. N° 843.

4.2 Análisis y resolución.

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

La Gerencia de GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, cuestiona en parte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la resolución jerárquica impugnada, dejó sin efecto la depuración de Bs 7.128; por pagos realizados el 21 de marzo de 2007, por el contribuyente, por concepto del el IPBI de las gestiones 2001, 2002, 2003, 2004 y 2005, modificando parcialmente la deuda tributaria, que en criterio de la entidad demandante, estos pagos no pueden ser aceptados, por ser de gestiones anteriores y no de la gestión

fiscalizada, en atención a lo dispuesto en el art. 46 de la L. N° 843, en ese sentido considera que dicha determinación, no tiene fundamento legal y vulnera, el debido proceso, derecho a la defensa y la seguridad jurídica, establecidas en la Constitución Política del Estado.

b. De la revisión de los antecedentes remitidos a este tribunal, se advierte que la administración tributaria en la determinación efectuada contra la Cooperativa de Transporte Internacional Cochabamba Ltda., depuró el importe de Bs 7.791; gasto que tiene su origen en el pago del IPBI de las gestiones 2001 a 2005, que fue excluido para la base imponible del IUE, pese a que el contribuyente respaldó dicho gasto con el comprobante de egreso N° 0307042 de 17 de marzo de 2007 y los respectivos formularios de pago de impuestos, este gasto fue depurado por corresponder a gestiones anteriores. Al respecto debemos señalar que la L. N° 843 en su art. 36 establece: "Créase un Impuesto sobre las utilidades de las empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta ley y su reglamento., se tiene como principio general de este impuesto lo establecido en el art. 47 que determina lo siguiente: "La utilidad Neta Imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta), los gastos necesarios para la conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores-supervisores, las previsiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes...", de lo anotado se infiere que la única condición para que un gasto sea deducible a efectos de este impuesto, es que el gasto sea necesario para la obtención de la utilidad gravada.

c. En esa misma línea el art. 14 del Reglamento de las Utilidades de las Empresas aprobado por D.S. N° 24051 establece: (TRIBUTOS).- Son deducibles los tributos efectivamente pagados por la empresa, como contribuyente directo de los mismos, por concepto de: Impuesto a las transacciones. Esta deducción únicamente alcanza al Impuesto a las transacciones efectivamente pagado y no al compensado con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, establecido en el Título IV de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995). Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores, establecido en el art. 2 de la L. N° 1606 de 22 de diciembre de 1994. Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes, establecido en el Título XI de la L. N° 843 (Texto Ordenado en 1995), en los casos en que la empresa sea la beneficiaria de estas transmisiones. Tasas y patentes municipales aprobadas conforme a las previsiones constitucionales. Patentes mineras, derechos de monte y regalías madereras. En el caso de las empresas petroleras, son también deducibles los pagos que realicen por concepto de regalías, derechos de área y otras cargas fiscales específicas por explotación de recursos hidrocarbúricos en Bolivia. Esta disposición alcanza únicamente a los Contratos de Operación o Compendio Normativo Asociación celebrados después del 31 de diciembre de 1994, o adecuados al régimen general de la L. N° 843 (Texto Ordenado en 1995) después de la indicada fecha. No son deducibles las multas y accesorios (excepto intereses y mantenimiento de valor) originados en la morosidad de estos tributos o en el incumplimiento de deberes formales previstos en el código tributario. El impuesto al valor agregado, el impuesto a los consumos específicos y el impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados no son deducibles por tratarse de impuestos indirectos que no forman parte de los ingresos alcanzados por el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, son también deducibles: El Impuesto al valor agregado incorporado en el precio de las compras de bienes y servicios que no resulta computable en la liquidación de dicho impuesto por estar asociado a operaciones no gravadas por el mismo. El Impuesto a los consumos específicos consignado por separado en las facturas por las compras alcanzadas por dicho impuesto, en los casos que éste no resulta recuperable por el contribuyente."

d. Si bien el art. 46 de la L. N° 843 establece que: "Los ingresos y gastos serán considerados del año en que termine la gestión en la cual se han devengado." Es decir que todo gasto debe ser imputado a la gestión que corresponda, conforme al principio del devengo, sin embargo, esta misma normativa en el párrafo siguiente establece: sin perjuicio de la aplicación del criterio general de lo devengado previsto en el párrafo anterior, en el caso de ventas a plazo, las utilidades de esas operaciones se imputaran en el momento de producirse la respectiva exigibilidad. Los ingresos y gastos por el ejercicio de profesiones liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido. A los fines de esta ley se entiende por pago o percepción, cuando los ingresos o gastos se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que estando disponibles se han acreditado en cuenta del titular o cuando con la autorización expresa o tácita del mismo se ha dispuesto de ellos de alguna forma. De lo anotado, se establece que la propia norma instituye, que no todos los gastos e ingresos necesariamente, pueden ser imputados en la gestión a que correspondan, pues mucho dependerá de la naturaleza de los mismos, en ese sentido, el gasto efectuado por el contribuyente por el pago del IPBI de las gestiones 2001 a 2005 el 21 de marzo de 2007, que fue imputado como gasto para el IUE en la gestión 2007 es correcto, tomando en cuenta que este impuesto es pagado con un año de retraso generalmente, conforme se tiene de las proformas que cursan en obrados se establece que el impuesto de la gestión 2001, la fecha de vencimiento era el 31 de diciembre de 2002, de la gestión 2002 el 31 de diciembre de 2003 así sucesivamente, por lo que difícilmente el contribuyente podría imputar el gasto en la gestión a la que corresponde, en ese sentido, la determinación asumida por la autoridad recurrida es correcta, más aún, si el contribuyente demostró este gasto con la documentación correspondiente, que demuestra que el gasto fue realizado y que el mismo, se encuentra vinculado a su actividad; que el art. 14 del Reglamento a las Utilidades de las Empresas (D.S. N° 24051) permite la deducción del IPBI en el año de pago, pero con multas y accesorios y que la única observación de la administración tributaria para este gasto, fue la oportunidad del pago, de los citados impuestos.

e. Concluyéndose que lo manifestado por la entidad demandante en sentido de que la resolución impugnada dejó sin efecto la depuración efectuada por concepto del IPBI sin fundamento legal y vulnerando, el debido proceso, derecho a la defensa y la seguridad jurídica, establecidas en la Constitución Política del Estado, no es evidente, más aun cuando no fundamentó dicha vulneración de derechos, en tal razón, no corresponde a este tribunal revocar parcialmente la resolución impugnada, como fue solicitado, por no existir fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 75 a 80, interpuesta por la Gerencia

GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Mario Vladimir Moreira Arias, en consecuencia, queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0171/2014 de 4 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



486

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Ortiz Herrera contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 26 impugnando la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 32 a 38; réplica de fs. 63 a 68; dúplica de fs. 71 a 72; antecedentes administrativos y recursivos.

Contenido de la demanda

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Ortiz Herrera dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 18 a 26), con los siguientes fundamentos:

1. La AGIT no tomó en cuenta los argumentos realizados por la Administración Tributaria con relación a la R.D. N° 0740/2012 de 30 de noviembre de 2012. La Autoridad General de Impugnación Tributaria señala textualmente en su Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014 que: "xvi. De lo descrito precedentemente, se tiene que si bien conforme a las facultades conferidas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, 29 y 32 del D.S. N° 27310, la administración tributaria ante una denuncia puede emitir un orden de verificación, no es cierto que contó con la información presentada por un tercero –denuncia- la cual no se ajusta a las disposiciones referidas al procedimiento de denuncia, por lo que las actuaciones y documentos no son suficientes para la determinación de ingresos no declarados". Al respecto, el Servicio de Impuestos Nacionales en virtud a la facultad establecida en la L. N° 2492, mediante Orden de Verificación N° 0012OVE00002 "verificación específica debito IVA y su efecto en el IT y RC-IVA de 17 de enero de 2012 notificó personalmente a Dolly Lorena Velásquez Gamón por los periodos fiscales: febrero, marzo, abril mayo, julio y agosto de 2008 referente a intereses percibidos de Luis Rea Romero y mediante el art. 96 del Cód. Trib., se estableció el monto de UFV 26986 equivalentes a Bs 47772 por concepto de tributo omitido actualizado, intereses y sanción por conducta. Asimismo, fue realizada en aplicación a disposiciones tributarias vigentes sobre base cierta, sustentada en la documentación proporcionada por terceros y que cursa en los antecedentes administrativos.

2. Respecto a la extemporaneidad del recurso de alzada. De la revisión de los antecedentes administrativos remitidos con la respuesta de la Gerencia Distrital La Paz I ante la AGIT, se verifica la extemporaneidad del recurso de alzada, computando el término que franquea la ley para la interposición del recurso de alzada, toda vez que la administración tributaria notificó a la contribuyente con la R.D. N° 0740/2012 el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula conforme a los arts. 70 núm. 3 y 85 de la L. N° 2492, al cual la contribuyente interpuso Recurso de Alzada en 14 de febrero de 2013 de forma extemporánea fuera del plazo previsto por los arts. 143 del Cód. Trib. y 198 parág. V de la L. N° 3092, por lo señalado la AGIT debió rechazar el recurso de alzada.

3. Respecto a los descargos presentados por la contribuyente. En el Informe de Conclusiones N° 4031/2012, el contribuyente señala: "...pese a haber solicitado fotocopias legalizadas de todo lo obrado, se me entregaron fotocopias simples de varias fs. correspondientes al expediente del presente caso, sin embargo tengo fundados motivos para pensar que no se entregaron todos los antecedentes, mismos que

debieron estar presentes en el expediente”. Al respecto cabe mencionar que la administración tributaria hizo entrega de fotocopias solicitadas de todo lo actuado según acta de entrega de fecha de 24 de septiembre de 2012, aclarando que se entregó fotocopias legalizadas de toda la documentación que se cuenta con el documento original y fotocopias simples de los documentos con los que no se cuenta con el original, amparándose en el art. 1311 del Cód. Civ. En base a los señalado por el contribuyente de: “De las fotocopias simples proporcionadas a mi persona, observé los siguientes aspectos que me son particularmente discordantes en relación a los ingresos que he percibido y aquellos que se pretende imputarme, ya que como he señalado si mantuve una relación comercial con Luis Rea, misma que es objeto de un proceso judicial en la actualidad... jamás suscribimos contratos de préstamos y los réditos sobre el capital que yo entregaba a su empresa eran determinados a discreción por el Sr. Rea, quien personalmente a través de sus dependientes, al momento que me hacía el pago yo firmaba el recibo respectivamente así como el comprobante contable que respalda el egreso...”. Sobre lo mencionado por la contribuyente, la administración tributaria evidenció la existencia del hecho generador en sujeción al art. 4-b) de la L. N° 843, por lo que se evidenció que existió la prestación del servicio (préstamo de capital) por parte del contribuyente Velázquez Gamón Dolly Lorena hacia el Luis Rea, cuyos cobros de intereses se encuentran alcanzados por los impuestos establecidos por la L. N° 843 (IVA-IT-RV-IVA), por otro lado, la contribuyente aceptó que existió la prestación del servicio con la presentación de la Nota, según NUIT 4486 en 2 de mayo de 2012. Se debe tener presente que en una primera oportunidad la contribuyente presentó en 24 de octubre de 2011, nota ante el departamento de fiscalización por el cual solicito se verifique, si Luis Julio Rea Romero en su calidad de agente de retención habría empozado el tributo correspondiente por el pago de intereses a favor de la contribuyente y la misma aseveración fue ratificada una segunda vez, por nota de 2 de mayo de 2012, donde expresamente señala que el Julio Rea Romero en su calidad de agente de retención se constituye en el responsable ante impuestos nacionales del pago del tributo y que al momento que hacía el pago, firmaba el respectivo recibo, estas aseveraciones realizadas por la contribuyente dan lugar a que efectivamente si hubo una relación comercial con Luis Rea Romero y que efectivamente si hubo contratos de préstamo.

4. Respecto a la confesión de parte. La Administración Tributaria evidenció la existencia del hecho generador en sujeción al art. 4 inc b) de la L. N° 843 y se evidenció que existió la prestación del servicio (préstamo de capital) por parte de la contribuyente Velázquez Gamón Dolly Lorena hacia el Sr. Luis Rea, cuyos cobros de intereses se encuentran alcanzados por los impuestos establecidos por la L. N° 843, asimismo, la contribuyente acepta que existió la prestación del servicio en la nota presentada según NUIT 4486 de 2 de mayo de 2012.

5. Sobre el impuesto al valor agregado, impuesto a las transacciones y régimen complementario al impuesto al valor agregado. Del análisis y la revisión efectuada a la documentación presentada por terceros, cursante en antecedentes administrativos, referente a fotocopias legalizadas de los recibos relacionados a los intereses percibidos por préstamos efectuados a Luis Rea Romero, se ha determinado el total de ingresos percibidos por bs. 63848, determinándose un reparo de Bs 8300 por los periodos febrero a agosto de 2009 y además considerando el art. 2 parág. II de la L. N° 843 que establece que solo los intereses generados por operaciones de intermediación financiera no se encuentran comprendidos en el objeto de este impuesto, se determinó un reparo de Bs 1915 y por último se fijó un reparo de Bs 7292 por concepto de RC-IVA en sujeción al art. 19-c) por colocación de capital (intereses).

6. Del incumplimiento de las formalidades de la denuncia y la aplicación del principio de trascendencia. La Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014 señala: “...la RND N° 10-0039-06 respecto a la interposición de denuncia en forma escrita y formal efectuada ante la AT, en su art. indica que la denuncia debe ser presentada por escrito en un formulario oficial...en el presente caso, al no existir la denuncia por escrito en formulario oficial, la misma no se adecua ni cumple los requisitos exigidos en la señalada RND, así como tampoco cursa en la documentación original respecto a los recibos de pago de intereses, evidenciándose solo la presentación acta de certificación de fotocopias emitida por un Notario de Fe Pública de 1ª Clase N° 023 un detalle de recibos contemplando el monto en dólares y varios números de cuenta, así como 21 recibos en fotocopia simple que consignan la leyenda es copia fiel del original y sello de Notario de Fe Pública, no sujetándose los actos de la AT a procedimientos establecidos legalmente...”. Cabe señalar que el NUIT 1869 fue asignada a la fiscalizadora Celia Trigo Pasten misma que en el informe CITE:SIN/GDLP/DF/SFVE/INF/1834/2011 de 8 de junio de 2011, para verificar la existencia de pista de auditoria sobre omisiones de pago de impuestos por parte de la Sra. Dolly Lorena Velásquez Gamón procedió a verificar y extraer la consulta del patrón de la contribuyente, misma que se encuentra inactivo, asimismo se evidenció que la contribuyente se encontraba registrada en régimen tributario simplificado categoría 2 tipo de actividad: viveros. Posteriormente se verificó la documentación que respalda la misma, entre ellas recibos de pago y depósitos bancarios mismos que se encuentran legalizados, fotocopias que expresan la leyenda “es copia fiel del original”, correspondientes a las gestiones 2004 al 2009, se procedió a revisar y tabular los recibos cuyos conceptos detallan pago de intereses correspondientes a las gestiones 2008 y 2009 donde para la elaboración de los papeles de trabajo se consideró el perfeccionamiento del hecho imponible por concepto de percepción de intereses. Por otro lado, si bien la resolución jerárquica señala que se habría incumplido con las formalidades de la denuncia efectuada por Luis Rea Romero, al no haberse consignado en el formulario respectivo, cabe señalar que la denuncia fue realizada de forma escrita conforme se evidencia de antecedentes administrativos, la misma contiene los requisitos establecidos en la RND N° 10-0039-06 entre ellos la autoridad a quien se interpone la denuncia, nombre completo, cedula de identidad del denunciante, número de NIT del denunciado; lugar donde se produjo la contravención, relación circunstanciada del hecho o motivo por el cual se presenta la denuncia. Además, si fuera el caso de dar lugar a una nueva denuncia consignándola en el formulario oficial, la denuncia sería la misma, tendría el mismo objeto, finalidad y sujetos, es decir el resultado sería el mismo.

7. Respecto a la prueba aportada por la administración tributaria. De los antecedentes administrativos presentados a tiempo de responder el recurso de alzada, es evidente que la administración tributaria cumplió con la carga de la prueba referente al proceso de fiscalización emergente de la Orden de Verificación N° 0012OVE00002, verificación específica debito IVA y su efecto en el IT y RC-IVA de 17 de enero de 2012. También es pertinente señalar que conforme se evidencia de los memoriales presentados en fecha 8 de julio del 2013 se ratificaron las pruebas presentadas, adjuntándose fotocopias legalizadas correspondientes a la denuncia efectuada por Luis Rea Romero, recibos de pago y depósitos bancarios correspondientes a las gestiones observadas y fiscalizadas, documentos que acreditan la veracidad del pago de intereses, habiéndose perfeccionado el hecho imponible por concepto de intereses por el impuesto al valor agregado de acuerdo a lo

establecido en el art. 1-b) de la L. N° 843, así como el impuesto omitido por concepto de régimen complementario al impuesto al valor agregado colocación de capitales (intereses), considerando para su determinación el art. 9 del D.S. N° 21531.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 0740/2012 de 30 de noviembre de 2012.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 2 de junio de 2014 (fs. 28) y corrido el traslado, la demanda es respondida por Daney David Valdivia Coria como Directo Ejecutivo General de la AGIT (fs. 32 a 37) con los siguientes argumentos:

1. Se debe considerar que la AGIT sí tomó en cuenta los argumentos vertidos por la AT, y se pudo establecer lo siguiente: La AT, conforme a los papeles del trabajo, "ingresos por intereses percibidos", procedió a tabular los recibos presentados en fotocopias simple por periodo, los que constituyeron como únicos elementos para determinar los ingresos sobre base cierta y el hecho imponible no declarado por el sujeto pasivo de lo que se evidencia que tampoco ejerció las facultades otorgadas por el código tributario para investigar estos hechos, en aplicación del art. 95 de la L. N° 2492, posteriormente luego de notificada la vista de cargo y conforme el art. 98 de la L. N° 2492, la contribuyente mediante nota NUIT: 4486 presentó alegaciones y documentos de descargos a la deuda determinada por la administración tributaria, dentro la cual señaló que la vista de cargo afirma que reconoció la percepción de los montos en la siguiente forma: "... información corroborada por su persona según nota presentada mediante NUIT:4486 en fecha 2/5/2012 en la que aclara en el punto tercero que cuando recibía el pago correspondiente firmaba los recibos pero jamás se le entregó originales o copias de los mismos", al respecto señala, que se realizó una interpretación errónea toda vez que el contenido de la nota es "...jamás suscribimos contratos de préstamo y los réditos sobre el capital que entregaba a su empresa eran determinados a discreción por el Rea, quien personalmente a través de sus dependientes, al momento que se me hacía el pago, yo firmaba el recibo respectivo así como el comprobante contable que respaldaba el egreso...". Al respecto la AT se limitó a señalar que con esta nota la contribuyente acepta que existió la prestación del servicio -confesión de la contribuyente-, cuando pudo haber hecho ejercicio de sus amplias facultades para verificar este hecho, ampliar su investigación y obtener mayores elementos que determinen que estos ingresos no fueron declarados. Por lo que se evidencia que la AT, en el proceso de determinación, consideró información y documentos que no son suficientes y válidos para establecer ingresos no declarados, por lo que la vista de cargo no contiene los requisitos esenciales establecidos en el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492, referido a la determinación de la base imponible del tributo, advirtiendo nulidad por dicho aspecto.

2. Respecto a la extemporaneidad del recurso de alzada. A cerca de este punto, cabe aclarar que los arts. 139 inc. b) y 144 de la L. N° 2492 y arts. 198 inc. e) y 211 numeral I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide, para que la Autoridad de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico.

3. Sobre el IVA, IT y RC-IVA, cuyos cobros de intereses se encuentran alcanzados por dichos impuestos. Al respecto de los descargos presentados por la contribuyente, cabe señalar que de la revisión de antecedentes se advierte que notificada la vista de cargo, la contribuyente presentó descargos a la misma, mediante Nota de 5 de octubre de 2012, adjuntando a tal efecto en fotocopia legalizada, el reconocimiento de formas entre Luis Julio Rea y Dolly Lorena Velásquez para que con esta prueba se compare con las firmas existentes. Y respecto a esta prueba, la resolución determinativa considero que no es documento de respaldo. Siendo que un acto es anulable únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, de acuerdo con lo previsto en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato de los arts. 74 num.1 y 201 de la L. N° 2492, al evidenciarse que se establecieron reparos en función a documentos que no son suficientes para la determinación de ingresos no declarados y no sujetarse los actos de la AT a procedimientos establecidos en la RND N° 10-0039-06 expuestos en la vista de cargo y que se ratificaron en la resolución determinativa, se estableció la necesidad de sanear el procedimiento, disponiendo la anulación.

4. Incumplimiento de las formalidades de la denuncia y aplicación del principio de trascendencia. Del entendimiento que tiene la AGIT respecto a la RND N° 10-0039-06, respecto a la interposición de denuncia en forma escrita y formal efectuada ante la administración tributaria, indican que el denunciante deberá ofrecer toda la prueba con la que cuente y señalar donde se encuentre la misma y en el caso de la denuncia por no emisión de factura deberá presentar documentación respaldatoria tales como recibos u otros. En el presente caso, al no existir denuncia por escrito en formulario oficial, la misma no se adecua ni cumple los requisitos exigidos en la RND N° 10-0039-06, así como tampoco cursa documentación original respecto a los recibos de pago de intereses, evidenciándose solo del acta de certificación de fotocopias emitida por un Notario de Fe Pública, un detalle de los recibos contemplando el monto en dólares y varios números de cuanta, así como 10 recibos y depósitos en efectivo de la gestión 2009 en fotocopia simple, que consignan la leyenda es copia fiel del original y sello de notaria de fe pública, no sujetándose los actos de la AT a procedimientos establecidos legalmente, además que la certificación emitida por la Notaria de Fe pública no se evidencia que esta documentación se encuentra bajo su custodia y tenencia.

4.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN y manteniendo firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Dolly Lorena Velásquez Gamón, notificado legalmente por orden instruida (fs. 164), no respondió al presente proceso, ni asumió defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a. El 25 de abril de 2012, la administración tributaria notificó de forma personal a Dolly Lorena Velásquez Gamón, con la Orden de Verificación N° 2012OVE00002 de 17 de enero de 2012 modalidad Operativo Verificación Especifica Debito IVA y su efecto en el IT y el RC-IVA periodos febrero, marzo, abril, mayo, julio y agosto de 2009, con alcance a los hechos y/o elementos relacionados a los intereses percibidos por préstamo efectuado a Luis Rea Romero.

b. El 5 de octubre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Dolly Lorena Velásquez Gamón con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/386/2012 de 13 de agosto de 2012, que establece sobre base cierta una obligación tributaria por concepto de IVA, IT y RC-IVA periodos febrero a agosto de 2009 de 47.772 UFV equivalente a Bs 26.986, calificando preliminarmente la conducta como omisión de pago.

c. Luego del periodo probatorio, en fecha 25 de enero de 2013 se notificó la R.D. N° 0740/2012 de 30 de noviembre de 2012 a Dolly Lorena Velásquez Gamón que fija como obligación impositiva de 14573 UFV equivalente a Bs 26156 por deuda tributaria correspondiente a ingresos no declarados por el IVA, IT y RC-IVA del periodo fiscal febrero a agosto de 2009.

d. A la anterior resolución determinativa, se interpuso recurso de alzada por la contribuyente, Dolly Lorena Velásquez Gamón, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 1150/2013 de 11 de noviembre de 2013, que resolvió anular la R.D. N° 0740/2012 de 30 de noviembre de 2012 con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/386/2012 de 13 de agosto de 2012, porque se prosiguió un proceso en base a fotocopias simples presentados por el denunciante y no se tomó en cuenta los descargos presentados como el reconocimiento de firmas u rúbricas.

Interpuesto el recurso jerárquico por la AT, se emitió la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014 que dispuso confirmar Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 1150/2013 de 11 de noviembre de 2013.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si la AGIT, no tomó en cuenta los argumentos realizados por la AT con relación a la R.D. N° 0740/2012 de 30 de noviembre de 2012 y si se aportó la prueba correspondiente por parte de la administración tributaria.

2. Si el recurso de alzada, fue presentado fuera de plazo, toda vez que la administración tributaria notificó a la contribuyente con la R.D. N° 0740/2012 el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula.

3. Si se evidenció que existió o no confesión de parte, cuando la contribuyente acepta que existió la prestación del servicio en la nota presentada, según NUIT 4486 de 2 de mayo de 2012.

4. Si la denuncia cumple los requisitos establecidos en ley para ser procesada conforme a la RND N° 10-0039-06.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer objeto de controversia relacionado a: "Si la AGIT, no tomó en cuenta los argumentos realizados por la administración tributaria con relación a la R.D. N° 0740/2012 de 30 de noviembre de 2012 y si se aportó la prueba correspondiente por parte de la AT", se debe realizar el siguiente examen:

a. De la revisión de la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014 se evidencia que está claramente señala en el punto IV.4.1 Cuestión Previa: "En principio, cabe indicar que la resolución que resuelve el recurso de alzada, anular obrados hasta que se emita una nueva vista de cargo, por lo que con carácter previo, esta instancia jerárquica analizará y resolverá este aspecto de forma y solo en caso de corresponder el mismo, procederá al análisis de los aspectos de fondo", de tal forma, que la resolución de recurso jerárquico no entró al fondo de las pretensiones impugnatorias presentadas por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, puesto que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1185/2013 de 29 de julio de 2013 había resuelto anular la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA/0586/2013 y la resolución jerárquica que se emitía era la segunda y procedía de la primera anulación efectuada, además se debe poner énfasis en que cuando se observa aspectos de forma en la emisión de una resolución sea judicial o administrativa, se está invalidando la resolución por infracción de los requisitos formales exigidos por el legislador para el pronunciamiento de las mismas, por un lado y por otro, por infringir la ritualidad del proceso y en el presente caso, se había observado por la contribuyente, Dolly Lorena Velásquez Gamón, la legalidad de la notificación con la resolución determinativa y la denuncia presentada y la infracción al debido proceso en el procedimiento administrativo seguido, por ello la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014, solo resuelve estos aspectos de forma.

b. En conclusión, la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014 no ingresa a cuestiones de fondo porque se había observado la legalidad de la notificación con la resolución determinativa y la denuncia presentada y la infracción al debido

proceso en el procedimiento administrativo seguido, en razón a ello por técnica jurídico procesal en la resolución de causas, se avocó a revisar la omisión de los requisitos legales, que son el fruto de un procedimiento vicioso y resolvió confirmar Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1150/2013 de 11 de noviembre de 2013 que anula obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/SFVE/VC/386/2012 de 13 de agosto de 2012, no pudiendo argumentarse por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, que no se habrían considerado sus pretensiones impugnatorias.

2. En relación al segundo objeto de controversia referido a: "Si el recurso de alzada, fue presentado fuera de plazo, toda vez que la AT notificó a la contribuyente con la R.D. N° 0740/2012 el 31 de diciembre de 2012 mediante cédula", se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

a. Efectuada una revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que a fs. 125 del anexo Administrativo 3 cursa notificación por cédula a la contribuyente, Dolly Lorena Velásquez Gamón con los CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/R.D./0713/2012 Y CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/R.D./0740/2012 de 31 de diciembre de 2012, sin embargo también cursa a fs. 122 del anexo administrativo 3 Acta de Entrega donde se señala textualmente: "En la ciudad de La Paz a hrs. 18:25 del día 25 de enero de 2013 años, se hizo entrega de la R.D. N° 0740 a Dolly Lorena Velásquez Gamón con C.I. 2334288L.P. quien firma en constancia. Es cuanto certifico", de tal forma que pareciera que se hizo doble notificación con la resolución determinativa una mediante cédula y otra con acta de entrega y que en este caso debe prevalecer lo que señala el art. 84-I del Cód. Trib., que establece: "Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal".

En conclusión, al haberse efectuado dos notificaciones con la resolución determinativa una mediante cédula y otra con acta de entrega, al efectuarse la notificación con acta de entrega personal, debe prevalecer ésta en cumplimiento al art. 84-I del Cód. Trib., que dispone que la resolución determinativa debe ser notificada en forma personal al sujeto pasivo, tercero responsable o su representante legal y por consiguiente al prevalecer la notificación con acta de entrega en forma personal, se interpuso el recurso de alzada dentro del plazo de ley.

3. En relación al tercer objeto de controversia referido a: "Si se evidencio que existió o no confesión de parte, cuando la contribuyente acepta que existió la prestación del servicio en la nota presentada, según NUIT 4486 de 2 de mayo de 2012", se debe efectuar el siguiente análisis:

a. De la revisión de la NUIT 4486 GDLP (Carta) de Dolly Lorena Velásquez Gamón, que cursa a fs. 7 a 11 del anexo administrativo 3 se evidencia que ésta leída en toda su integridad no se constituye en confesión de parte de incumplimiento de obligación tributaria puesto que está claramente señala, en las partes que interesan: "La denuncia interpuesta por Luis Julio Rea Romero se encuentra totalmente infundada, ya que él en su calidad de agente de retención, se constituye en el responsable ante Impuestos Nacionales tanto de la retención como del pago del tributo a esa entidad....Pues lo que extraña, es que el Sr. Rea se encuentra acusado dentro del proceso penal por estafa, estelionato y falsedad ideológica por un documento de depósito de 12 de febrero de 2010 a mi favor suscrito ante notario de fe pública, documento que no tiene nada que ver con la relación comercial que concluyó en agosto de 2009. El proceso penal se inició el 19 de abril de 2010 y medio año más tarde el Sr. Rea me inicia un contra proceso aduciendo que lo obligue a firmar un documento en blanco, concluida la etapa investigativa se determina mi sobreseimiento y no satisfecho con haberme perjudicado con este proceso, presenta denuncia ante IN recién en la gestión 2011, mi pregunta es porque me denunció en agosto de 2009 cuando concluyó nuestra relación comercial?. Para concluir debo manifestar que por la confianza mutua entre partes, jamás suscribimos contratos de préstamos y los réditos sobre el capital que yo entregaba a su empresa eran determinados a discreción por el Sr. Rea, quien personalmente a través de sus dependientes, al momento que se me hacía el pago yo firmaba el recibo respectivo así como el comprobante contable que respaldaba el egreso, en el cual figuraba la Cuenta Régimen Complementario al IVA por pagar (IVA e IT), estos documentos en originales se encuentran en poder de la empresa Servicios REA LRR S.R.L., con NIT 14963022, domicilio actual en la Calle Nanawa N° 224 Zona de Manzanilla.... Debo dejar claramente establecido que jamás se me entregó un original o una copia de los pagos, no considere sea necesario y jamás pensé que al cabo de tantos años de amistad, confianza y trabajo yo me vería en esta situación, Sin embargo, si ustedes se remiten a su contabilidad constaran que si se me retuvo el impuesto y/o lo asumió Servicios REA LRR SRL...". De tal forma que revisada la NUIT 4486 GDLP (Carta) de Dolly Lorena Velásquez Gamón, esta no hace ninguna confesión y es más denuncia al denunciante y que habría hecho las retenciones de RC-IVA por intereses en sus libros de contabilidad.

b. En conclusión no existe confesión de parte en la NUIT 4486 GDLP (Carta) de Dolly Lorena Velásquez de incumplimiento de obligación tributaria y más se hace una contra denuncia, que no fue investigada por la administración tributaria.

4. En relación al cuarto objeto de controversia vinculado a "Si la denuncia cumple los requisitos establecidos en Ley para ser procesada conforme a la RND N° 10-0039-06", se debe efectuar y observar los siguientes aspectos de hecho y derecho:

a. Efectuada la revisión de la NUIT 1869 GDLP (Carta de Conocimiento y Queja) presentada por Luis Julio Rea Romero que cursa a fs. 1 del anexo administrativo 4 y las fotocopias de los recibos adjuntados (fs. 19 a 31 del anexo administrativo 4), se evidencia que las fotocopias de recibos legalizadas por notario de fe pública, no cumplen los requisitos establecidos por el art. 1297 del Cód. Civ., aplicable al tratarse de un documento privado, puesto que no fueron debidamente reconocidos por la persona a quien se opone o declarado por la ley como reconocido, asimismo, la AT dentro del proceso administrativo tributario de verificación no aportó otra prueba que compruebe que existía una relación obligacional de préstamo de dinero y se fundó solo en las fotocopias legalizadas de los recibos puesto que la transacción crediticia no tiene ninguna diferencia, por sus características o por la documentación requerida, a otra que se genere por instituciones financieras, sociedades, personas físicas, amigos, etc., pues, en el fondo, no deja de ser un préstamo realizado entre 2 personas, sin la intervención de una entidad de crédito y lo que tendría que haber probado la AT, es la variación en el patrimonio de la contribuyente por intereses que se recibían y depositaban en sus cuentas y por otro lado, al evidenciarse que se presentaba una contra denuncia de que el denunciante era quien realizaba

las retenciones tributarias, realizar también una investigación al denunciante puesto que la denuncia no se fundaba en un contrato suscrito sino en recibos que no se presentaron en originales sino en fotocopias indebidamente legalizadas por notario de fe pública, que no hacen fe probatoria de su contenido.

b. En conclusión al no constituirse los recibos presentados en documentos con fe probatoria al tenor del art. 1297 del Cód. Civ., al tratarse de documentos privados no se comprobó debidamente la relación obligacional crediticia de préstamo y tampoco la administración tributaria aportó ninguna prueba de la variación patrimonial de la contribuyente para comprobar el incumplimiento de pago de RC-IVA por intereses, por lo que es intrascendente considerar la forma de presentación de la denuncia prevista en la RND N° 10-0039-06.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 26, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Ortiz Herrera contra la AGIT y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0200/2014 de 14 de febrero de 2014, emitida por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



487

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria..
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 64, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0191/2014 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 117 a 120; réplica de fs. 124 a 127; dúplica de fs. 130 a 131; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a. La resolución jerárquica, viola flagrantemente el parág. I del art. 96 y art. 99 de la L. N° 2492; sobre el punto, manifestó que la administración tributaria, para determinar la deuda tributaria, cumplió con todos los requisitos establecidos en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492, en ese sentido tanto la vista de cargo, así como la resolución determinativa, se emitieron en cumplimiento de la ley, resoluciones normativas de directorio y demás normas conexas, una vez intimado al contribuyente, y ante la falta de documentación de respaldo de los ingresos registrados en sus cuentas bancarias, se determinó la deuda sobre base presunta, en aplicación del art. 43-II del Cód. Trib., en el marco de sus facultades aplicó este método, empleando la información, de los ingresos reportados por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y el Fondo Financiero Privado PRODEM, extractos bancarios y giros de dinero recibidos por servicios prestados, lo cual le permitió establecer los reparos, mediante notas de respuesta que señalan los depósitos a nombre del contribuyente Luis Sharbel Gutiérrez Murillo, según extracto bancario del Banco Mercantil Santa Cruz S.A., tanto en moneda nacional como en moneda extranjera y giros reportados a través del Fondo Financiero Privado PRODEM. La correcta aplicación de la base presunta, se encontraría avalada por la resolución de alzada y confirmada por la resolución jerárquica, conforme se señaló en la pág. 28, que no existió indefensión, que sugiera algún tipo de nulidad, debido a que el contribuyente tuvo la oportunidad de presentar descargos y defenderse.

b. La Autoridad General de Impugnación Tributaria vulnera y realiza una interpretación errónea de los arts. 98 y 81 de la L. N° 2492; sobre éste aspecto, señala que lo manifestado por la autoridad impugnada, en sentido de que en función a la carga de la prueba establecida en el art. 76 de la L. N° 2492, le correspondía demostrar sus pretensiones, en cuanto al débito fiscal IVA, es errónea, mal interpretada y fuera de contexto, puesto que la citada norma, es clara, pues a quien le corresponde desvirtuar lo determinado por la administración tributaria, es al sujeto pasivo, siendo éste quien incurrió en la omisión de pago. En ese sentido y conforme al art. 98 del Cód. Trib. se le otorgó al contribuyente la oportunidad de desvirtuar las pretensiones; empero, la prueba aparejada por éste, el 27 de diciembre de 2012, si bien, fue presentada dentro el período probatorio dispuesto en la vista de cargo; sin embargo, no aportó ningún elemento que desvirtuó por completo los reparos establecidos preliminarmente, habiendo la administración tributaria, adecuado sus actuaciones a lo establecido en el art. 81 de la L. N° 2492, realizando una adecuada valoración de los descargos presentados por el contribuyente, manteniendo aquellos que no fueron desvirtuados en la resolución determinativa que fue anulada bajo el argumento de no contener sustento técnico jurídico; sin embargo, existiría incongruencia respecto a lo considerado y resuelto por la ARIT y en consecuencia por la AGIT, en la página 22 la ARIT señaló: “Conforme se evidencia que el acto impugnado, la administración tributaria procedió a la evaluación de los descargos relacionados a los ingresos no declarados determinados sobre base presunta, realizando un análisis particular sobre cada depósito bancario, concluyendo en cada caso si procede la aceptación o no de los descargos, por la documentación e información presentada y la identificación de los depositantes. Por lo descrito, se establece que la administración tributaria efectuó la valoración de los descargos, con lo que se desvirtúa que este aspecto no este reflejado en la resolución determinativa impugnada”, en ese sentido la autoridad impugnada asiente que la administración tributaria realizó la valoración de los descargos, por lo que no existe vulneración al debido proceso, ya que hubo una adecuada valoración de la prueba de forma particular, manteniendo los cargos que no fueron desvirtuados por el contribuyente, tomando en cuenta, que éste fue notificado con la liquidación preliminar a través de la vista de cargo, otorgándosele la posibilidad de presentar descargos, aspecto que es compartido por la resolución de alzada (pág. 27), sin embargo contradictoriamente más abajo menciona que hubo vulneración al debido proceso.

c. La autoridad demandada vulneró flagrantemente del art. 70-5 del Cód. Trib.; conforme los antecedentes del acto jurídico impugnado tanto en la vista de cargo, así como en la resolución determinativa, se expuso al contribuyente los mecanismos, procedimientos y base legal por lo cual se procedió a depurar el crédito fiscal de los periodos octubre, noviembre y diciembre del año 2008, mismas que por sus características y la actividad del contribuyente no son vinculadas a las operaciones gravadas tal como lo establece el art. 8 del Cód. Trib. Asimismo se evidenció compra sin respaldo y conforme al art. 70-5 de la L. N° 2492, concordante con el art. 41 de la RND N° 10-0016-07, estableciéndose que fue correcta la valoración para la depuración del crédito fiscal, de igual forma las facturas presentadas por el sujeto pasivo no cumplieron lo establecidos por los parágs. I y II el art. 41 de la citada RND, normativa que corrobora el correcto accionar de la administración tributaria, enmarcándose en el principio de verdad material y demás normativa legal vigente. Por lo que, la autoridad general vulneró el art. 70-5 del Cód. Trib., al pretender aplicar normativa que no se adecua al caso, que señala claramente cómo deben respaldarse las actividades y operaciones gravadas, empero la AGIT realiza una interpretación forzada, totalmente fuera de alcance, con claros indicios de parcialización hacia el contribuyente. Agregó que en caso de que se quiera entender y aplicar erradamente los arts. 1 y 72 de la L. N° 843, los mismos no se adecuan al caso toda vez que la verificación realizada fue por declaraciones juradas no presentadas por el contribuyente del IVA e IT y que no fueron cancelados que además le hacen sujeto a una sanción, siendo que el presente caso no solamente se trata de ingresos por préstamos, sino más bien de una omisión de pago y por consecuencia sujeto a una sanción y que la mala interpretación de la AGIT induce a que el contribuyente siga incumpliendo su obligaciones causando daño económico al Estado.

d. La resolución jerárquica, carece de motivación; manifestó que la resolución objetada, carece del elemento esencial que debe poseer toda resolución, con ese la de la fundamentación, ya que lo único que hace es validar los argumentos de la resolución de alzada y por ende la posición del contribuyente, sin sustentar su decisión en el marco de la ley, existiendo contradicción entre lo considerado y lo resuelto, sin tomar aspectos determinantes como es de la carga de la prueba, y sin precisar ni mencionar el marco legal ni los elementos para llegar a la conclusión parcializada con el contribuyente que le lleva a fundamentar que los ingresos presuntos no son solo de ingresos por servicios prestados y que es más, no se trataría de ingresos percibidos por el ejercicio de actividades jurídicas, sin considerar que el contribuyente tenía la obligación de desvirtuar la pretensión de la administración, por efecto de la carga de la prueba y no existiendo congruencia respecto a lo considerado y dispuesto, lo que debió haber hecho la autoridad recurrida es, mantener los reparos que no fueron desvirtuados por el contribuyente; limitándose a señalar que la carga de la prueba le corresponde al ente fiscalizador y que los reparos corresponden a préstamos de dinero los cuales no son sujetos del IVA e IT, cuando en la realidad corresponde a una omisión de pago de 3 periodos observados, aspecto que no fue observado por la autoridad impugnada.

e. La R.D. N° 714/2013 de 7 de junio, cumple con los requisitos formales; manifiesta que el contribuyente se limitó a presentar prueba inconducente y dilatoria sin desvirtuar los descargos; sin embargo, las mismas fueron valoradas adecuadamente mediante Informe CITE:SIN/GDLPZ/SFE/INF N° 6817/2012 de 31 de diciembre, cargos que fueron ratificados en la citada resolución determinativa, sin que exista vicio alguno y de ninguna manera dejó al contribuyente en estado de indefensión, al respecto citó la S.C. N° 0287/2003-R, de 11 de marzo, referida a la indefensión y concluyó que la resolución determinativa, cumple estrictamente con cada uno de los requisitos establecidos en el párrafo II del art. 99 del Cód. Trib., señalando los fundamentos de hecho y derecho en el cual basa su pronunciamiento, no existiendo causal alguna para su anulación, tomando en cuenta, que el citado acto administrativo, no es un acto independiente, y que por sí mismo equivale a todo el procedimiento determinativo, sino que, es el resultado de un conjunto de actos vinculados dialécticamente, unos con otros, dirigidos a comprobar y valorar los diversos elementos constitutivos del hecho imponible, con la siguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente, por lo que la resolución determinativa no es un acto independiente su sustento se encuentra en los antecedentes administrativos que forman parte indivisible del acto administrativo final, debiéndose tomar en cuenta todos los elementos que han sido ofrecidos por el SIN, para establecer que dicha administración actuó en el marco de la ley.

f. La resolución jerárquica erróneamente vicia de nulidad la vista de cargo, en consecuencia la resolución determinativa; citando el art. 35 de la L. N° 2341, señaló que los actos administrativos, referidos fueron dictados por autoridad competente, no carecen de objeto, ni son ilícitos o imposibles, cumplieron con el procedimiento legal establecido y no son contrarios a la Constitución Política del Estado, por lo que la AGIT no puede decretar su nulidad. Asimismo transcribiendo lo establecido en el art. 36 de la L. N° 2341 referida a la anulabilidad de los actos, refirió que los actos de la administración tributaria, no carecen de los requisitos formales y esenciales para alcanzar su finalidad, que en ninguna momento se creó la indefensión del contribuyente, al contrario, éste presentó descargos que fueron analizados y plasmados en la resolución determinativa, por ende no hubo vulneración al debido proceso. El D.S. N° 27113 que Reglamenta a la L. N° 2341 aplicable a la materia por disposición del art. 74 del Cód. Trib., establece en su art. 55, que únicamente, un acto es anulable, cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público, en ese sentido la nulidad debe ser expresamente establecida por falta de ejercicio del derecho a ser oído, a la defensa y al debido proceso, imputable a la autoridad administrativa. Asimismo señaló que en cumplimiento del art. 251 del Cód. Pdto. Civ. no hay nulidad sin que la ley lo establezca expresamente, y en aplicación de la teoría de la finalidad del acto, la nulidad no procede si el acto aunque irregular, ha logrado el fin, al que estaba destinado, salvo se hubiese provocado la indefensión, en tal razón los funcionarios del SIN, emitieron los actos admirativos en cumplimiento a la misma y procedieron con la notificación, por lo no se evidencia la vulneración de derechos constitucionales. Finalmente en aplicación de los arts.28-b) de la L. N° 1178, se presumen la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario, y en virtud del art. 65 de la L. N° 2492, los actos de la administración tributaria gozando de presunción de legalidad, enfatizando que no existe nulidad alguna, toda vez que se demostró que los argumentos de la autoridad recurrida carecen de respaldo factico y legal, y que dicha instancia obró en estricta sujeción de las leyes y las nulidades referidas por la AGIT no están expresamente determinadas por ley.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0191/2014 de 14 de febrero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia quede firme y subsistente en su integridad la R.D. N° 714/2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 24 de junio de 2014 (fs. 77) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 117 a 120), con los siguientes argumentos:

a. Respecto a que la resolución jerárquica viola flagrantemente el parág. I del art. 96 y art. 99 de la L. N° 2492; sobre este aspecto manifestó, que el procedimiento de fiscalización, que concluyó en la emisión de la vista de cargo y que fundamenta la resolución determinativa, se evidenció que para utilizarse la base presunta, la administración tributaria, no obtuvo los resultados del ejercicio de las amplias facultades otorgadas por el código tributario, sino que se limitó a considerar, como suficiente la información contenida en los extractos bancarios, es en ese sentido, la vista de cargo, carece de la debida fundamentación, incumpliendo lo dispuesto en el art. 96-I de la L. N° 2492, siendo que dicho acto es la base para la emisión de la resolución determinativa, se tiene que éste último acto, fue emitido sin observar las condiciones establecidas en el art. 99 de la L. N° 2492 encontrándose también viciada de nulidad.

b. Con relación a que la resolución jerárquica vulnera y realiza una interpretación errónea de los art. 98 y 81 de la L. N° 2492, asimismo viola el art. 70-5 del Cód. Trib.; al respecto, aclaró que una vez notificada la vista de cargo, el sujeto pasivo presentó argumentos de descargo y adjuntó prueba en fs. 68 en relación a los ingresos no declarados por depósitos bancarios por depósitos y giros bancarios, elaborándose el papel de trabajo “ ingresos no declarados según extractos bancarios considerando descargos a la vista de cargo” en el cual, establece que existen depósitos que fueron facturados por los que acepta los descargos por los importes de Bs 1.000, correspondiente al periodo marzo 2008, asimismo la resolución determinativa, contiene a detalle la valoración de los descargos por este concepto, evidenciándose que la parte resolutive de la citada resolución declara la existencia de obligaciones tributarias que incluyen los descargos presentados por el contribuyente ante la vista de cargo, es así que la administración tributaria, a fin de garantizar el debido proceso con la notificación de la vista de cargo, otorgó al contribuyente el termino para la presentación de los descargos, y por su parte, el sujeto pasivo ejerció su derecho a la defensa con la presentación de descargos; asimismo, se evidenció que en cumplimiento del art. 68-7 de la L. N° 2492 los descargos fueron tenidos en cuenta por el ente fiscal, modificando la base imponible del IVA e IT preliminarmente establecida en la vista de cargo, tal como refleja la parte resolutive de la resolución determinativa, por otro lado, el 14 de noviembre de 2012, el sujeto pasivo aclaró mediante nota, que los depósitos observados, se trataría de pagos en su condición de consultor, movimientos personales para la atención de necesidades básicas y familiares, préstamo para gastos de estudiantes extranjeros; no obstante, la administración tributaria, ante la falta de respaldo real y documental, consideró que dichos depósitos, son ingresos no declarados, de los cuales surge la obligación del IVA e IT, estableciéndose en la vista de cargo que dicha determinación fue efectuada sobre base presunta, sin embargo ante la falta de presentación de documentación del sujeto pasivo, la administración debió considerar que la tratarse de una persona natural, los citados depósitos bancarios observados pudieron tener un origen distinto a alguna actividad gravada por el IVA e IT, por lo que no solo debió limitarse a la información contenida en los extractos bancarios, sino obtener otros elementos de prueba, que de manera cierta o indirecta le permitan tomar convicción de los depósitos constituyan ingresos no declarados, asimismo se tiene, que el contribuyente informó a la administración antes de la emisión de la vista de cargo, que los depósitos se originaban en actividades distintas a las gravadas por el IVA e IT, dicho indicio debió permitirle al ente fiscalizador contar con otros elementos resultantes de su facultad investigativa y no considerar como suficiente la falta de respaldo a los argumentos del sujeto pasivo para el establecimiento de ingresos no declarados, en ese sentido la carga de la prueba en esa instancia conforme el art. 76 de la L. N° 2492, le correspondía al ente fiscalizador, por lo que, el método de la base presunta no se ajustaría, pues a través de este método, debió aplicarse la

deducción de manera indirecta para la determinación de la existencia y cuantía de la base imponible; la administración no consideró la naturaleza de los depósitos bancarios ni investigó su origen, afectando la fundamentación para sustentar el método sobre base presunta.

c. Con relación a que la resolución jerárquica carece de motivación; citando los arts. 139-b) y el art. 144 de la L. N° 2492 y el art. 198 inc. 211, num. I de la L. N° 3092, que establecen que quien considere lesionado sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual, considera que no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por la administración, en estricta observancia al principio de congruencia, más aun cuando dichos puntos, al no haber sido reclamados e impugnados, fueron consentidos libre, voluntariamente y expresamente por la ahora demandante, por no corresponder en derecho su consideración. Finalizó citando doctrina tributaria relacionada al caso, ratificándose en cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales y en consecuencia se mantenga firme la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0191/2014, de 14 de febrero.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercer interesado Sharbel Luis Gutiérrez Murillo, fue notificado legalmente por orden instruida (fs. 135 a 165) no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 3 de julio de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Luis Sharbel Gutiérrez Murillo con la Orden de Fiscalización N° 00120FE00151 de 22 de mayo de 2012, comunicándole, el inicio de la fiscalización parcial, con un alcance de la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IT, respecto a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008; asimismo, notificó el Requerimiento F: 4003 N° 00111701, mediante el cual requiere la presentación de las declaraciones juradas del IVA F-200 e IT F-400, libro de ventas IVA, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA (copias), notas de respaldo al crédito fiscal IVA (originales), extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros gestión 2007 y 2008, Dictamen de auditoría gestión 2008, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad (diario y mayor), kárDEX, inventarios y otros como ser pólizas de importación, factura comercial, Manifiesto Internacional de carga (MIC/DTA) y demás documentación aduanera, estructura de costos y margen de utilidad (fs. 5 y 8 de anexo 1).

2. El 28 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVENC N°1149/2012 que señala que se procedió a determinar las obligaciones tributarias relativas al impuesto al valor agregado (IVA) y su incidencia en el impuesto a las transacciones (IT) por los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008, estableciendo un tributo omitido de sobre base presunta, de Bs 11.559; por IVA e IT más intereses y sanción preliminar por la conducta del contribuyente. El 27 de diciembre de 2012, el sujeto pasivo, mediante memorial solicitó se considere los argumentos y pruebas expuestas con el objetivo de dejar sin efecto las presunciones efectuadas en la elaboración de la vista de cargo. Posteriormente, el 28 de junio de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula al contribuyente con la R.D. N° 714/2013, estableciendo un tributo omitido de Bs 11.139; que incluye tributo omitido, más intereses, respecto al IVA e IT sobre base cierta y sobre base presunta, por los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2008 y califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionando al contribuyente con una multa del 100% del tributo omitido y por el incumplimiento de deberes formales (fs. 186 a 190, 197 a 264 y 298-314 de anexo 1 y 2).

3. El 18 de julio de 2013, el sujeto pasivo, presentó recurso de alzada contra la resolución determinativa, emitiéndose a dicho efecto la Resolución de Recuso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1179/2013 que decidió anular la R.D. N° 714/2013 de 7 de junio, hasta la vista de cargo, inclusive a objeto de que la administración tributaria fundamente debidamente la deuda tributaria, de conformidad al ejercicio de sus facultades de fiscalización, verificación e investigación. Ante dicha determinación, el 17 de diciembre de 2013, la administración tributaria presentó recurso jerárquico, impugnando la resolución de alzada, emitiéndose, por parte la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0191/2014 de 14 de febrero, confirmando la resolución de alzada (fs. 14 a 167 de anexo 1).

En el curso del procedimiento se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho y concluido el trámite se decretó autos par sentencia.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si es evidente que la resolución jerárquica al confirmar la resolución de alzada que dispuso la nulidad de la vista de cargo y la R.D. N° 714/2013 de 7 de junio, violó flagrantemente el par. I del art. 96 y art. 99 de la L. N° 2492, toda vez que los citados administrativos, cumplirían con los requisitos formales establecidos.

Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró y realizó una interpretación errónea de los arts. 98, 81, 70-5 del Cód. Trib., y carece de motivación.

2. Análisis y resolución.

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

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: “Si es evidente que la resolución jerárquica al confirmar la resolución de alzada que dispuso la nulidad de la vista de cargo y la R.D. N° 714/2013 de 7 de junio, violó flagrantemente del art. 96-I y art. 99 de la L. N° 2492, toda vez que los citados administrativos, cumplirían con los requisitos formales establecidos.”, se debe señalar:

a. De la lectura de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0191/2014 de 14 de febrero, se establece que la misma confirmó la resolución de alzada que anuló la R.D. N° 714/2013 de 7 de junio, hasta la vista de cargo inclusive a objeto de que la administración tributaria, fundamente debidamente la deuda tributaria de conformidad al art. 96 del Cód. Trib.; sin embargo, el ente fiscal, cuestiona la nulidad dispuesta, señalando que la resolución jerárquica, violó flagrantemente del art. 96-I y art. 99 de la L. N° 2492, puesto que la administración tributaria, para determinar la deuda tributaria, cumplió con todos los requisitos establecido en los en los citados artículos y que la vista de cargo y resolución determinativa fueron dictados por autoridad competente, no carecen de objeto, ni son ilícitos o imposibles, cumplieron con el procedimiento legal establecido y no son contrarios a la Constitución Política del Estado, por lo que la AGIT no debió decretar su nulidad, asimismo, agregó que los citados actos, no carecen de los requisitos formales y esenciales para alcanzar su finalidad, y en ningún momento se ocasionó la indefensión del contribuyente, al contrario, éste presentó descargos que fueron analizados y plasmados en la resolución determinativa, por ende no hubo vulneración al debido proceso.

b. De la revisión de la Vista de Cargo N° 1149/2012 de 22 de noviembre que cursa de fs. 186 a 189 del anexo 1, antecedentes administrativos, se estableció reparos por ingresos bancarios, relativos al impuesto al IVA y su incidencia en el IT por los periodos fiscales enero, febrero y marzo 2008, sobre base presunta, en respaldo a la información proporcionada por el Banco Mercantil Santa Cruz y el fondo financiero privado PRODEM, consistentes en extractos bancarios y reportes, presumiéndose que dichos ingresos fueron percibidos por servicios prestado por el contribuyente, estableciendo una deuda preliminar de Bs 11.559; importe que incluye el impuesto omitido por el IVA e IT, intereses y sanción, asimismo la R.D. N° 714/2013 de 7 de junio que cursa de fs. 298 a 309 del anexo 2, determinó sobre base presunta, la deuda tributaria del contribuyente por un total de Bs 11.139; como ingresos percibidos no declarados en los periodos señalados precedentemente.

c. En ese contexto, se tiene que la resolución determinativa fue emitida sobre la base de la vista de cargo, evidenciándose que la determinación sobre base presunta, realizada por la administración tributaria, se limitó a considerar como suficiente la información contenida en los extractos bancarios, sin recurrir a otra documentación probatoria que efectivamente constate que los citados depósitos bancarios, corresponden a servicios prestados por el contribuyente, es en ese sentido, que la vista de cargo no contiene la debida fundamentación de hecho que son las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, incumpliendo lo dispuesto en el art. 96-I de la L. N° 2492, que establece lo siguiente: “I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.”, siendo que dicho acto constituye la base para la emisión de la resolución determinativa, se tiene que éste último acto, también fue emitido sin observar las condiciones establecidas en el art. 99-II del citado Cód. Trib., que igualmente establece que: II. La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa.”, encontrándose también viciada de nulidad; vicios que impiden que dichos actos cumplan con su finalidad de hacer conocer el resultado de la investigación efectuada por la administración, estableciendo las razones que originan las observaciones, por lo que la determinación asumida por la autoridad impugnada fue correcta, en virtud a que la administración tributaria no cumplió con la normativa citada precedentemente, por lo que no es evidente la vulneración acusada.

2. Respecto al segundo punto de controversia relacionado a: “Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró y realizó una interpretación errónea de los arts. 98, 81,70-5 del Cód. Trib., y carece de motivación”, se deben realizar las siguientes consideraciones:

a. La Administración demandante considera que la autoridad recurrida realizó una interpretación errónea de los arts. 98, 81,70-5 de la L. N° 2492; puesto que no le correspondía demostrar el débito fiscal IVA, sino al contribuyente y conforme al art. 98 del Cód. Trib., se le otorgó a éste la oportunidad de desvirtuar las pretensiones, sin embargo, no aportó ningún elemento, que desvirtuó por completo los reparos establecidos, habiendo la administración tributaria valorado los descargos, conforme manda el art. 81 de la L. N° 2492, asimismo sostuvo que la autoridad impugnada asiente que la administración tributaria realizó la valoración de los descargos, por lo que no existiría vulneración al debido proceso y finalmente acusó la vulneración del art. 70-5 del Cód. Trib., que establece como deben respaldarse las actividades y operaciones gravadas, y que la AGIT realizó una interpretación forzada parcializada hacia el contribuyente que carece de motivación.

b. Al respecto debemos manifestar que art. 98 de la L. N° 2492 referida a: “(Descargos). Una vez notificada la vista de cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para formular y presentar los descargos que estime convenientes. Practicada la notificación con el acta de intervención por contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres días hábiles administrativos.” Por su parte el art. 81 de la misma norma establece: “(Apreciación, pertinencia

y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención”, si bien la administración demandante señaló que conforme estas normas el contribuyente tuvo la oportunidad de presentar descargos y los mismos fueron valorados correctamente, por lo tanto no existiría vulneración al debido proceso; sin embargo, la nulidad dispuesta por parte de la Autoridad recurrida, tiene su fundamento, en que la administración tributaria no fundamentó la vista de cargo ni la resolución determinativa, para sustentar el método sobre base presunta, que al tratarse de una persona natural, los depósitos bancarios observados pudieron tener un origen distinto a alguna actividad gravada por el IVA e IT, en ese sentido la administración, no debió limitarse a la información contenida en los extractos bancarios, sino obtener otros elementos de prueba, que generen convicción respecto a que los depósitos efectuados en cuenta del sujeto pasivo, corresponden a ingresos por servicios prestados, más aun cuando, el contribuyente, hizo conocer a la administración, que los citados depósitos, tenían origen en actividades distintas, situación que debió ser considerada por el ente fiscalizador y no limitarse a los extractos bancarios, tomando en cuenta sus amplias facultades de investigación, en ese sentido, la fundamentación de la vista de cargo no contiene la fundamentación de hecho que tiene incidencia en la resolución determinativa, en cuanto a la sustentación del método sobre base presunta, creando indefensión del sujeto pasivo y como consecuencia de ello, la afectación al debido proceso, situación que fue corregida con la nulidad dispuesta.

c. Por lo manifestado, se tiene que la interpretación errónea de los arts. 98 y 81 acusada por la administración tributaria ahora demandante, no tiene sustento legal, puesto que no se fundamentó como y de forma la normativa citada fue erróneamente interpretada, situación que no puede ser suplida por este tribunal, siendo necesario que el demandante cumpla mínimamente con la carga de puntualizar y desarrollar desde su punto de vista, cada uno de los elementos que sustentan su pretensión en aplicación del principio dispositivo le corresponde a la parte demandante.

d. En cuanto a la vulneración del art. 70-5 del Cód. Trib., por parte de la autoridad general, al pretender aplicar normativa que no se adecuaría al caso, realizando una interpretación forzada, con claros indicios de parcialización hacia el contribuyente, corresponde manifestar, en este punto, que la administración demandante tampoco cumplió con la carga argumentativa, al no haber manifestado que norma y como fue aplicada erróneamente y de qué manera la resolución es parcializada con el contribuyente, aspecto que limita a este tribunal realizar el control de legalidad. Finalmente en cuanto a la falta de motivación de la resolución recurrida, se debe tener en cuenta, qué debe entenderse por debido proceso en su vertiente motivación, en ese sentido, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 1365/2005-R de 31 de octubre, ha establecido que: “este mismo Tribunal aclaró los alcances del debido proceso y la exigencia referida a la necesidad de fundamentar y motivar las resoluciones, así señaló: “...es necesario recordar que la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió”. De lo notado se establece que el derecho al debido proceso implica que toda resolución debe estar lo suficientemente fundamentada o motivada con la normativa legal aplicable al caso acorde a los hechos suscitados y en el caso de autos la resolución impugnada cumple con este requisito de la motivación puesto que la misma se encuentra respaldada por la normativa aplicable acorde a los hechos suscitados en sede administrativa, no siendo evidente lo manifestado por la administración.

En conclusión, las vulneraciones acusadas por la entidad demandante, en la nulidad dispuesta por autoridad de impugnada, no son evidentes y carecen de sustento jurídico, por lo que no amerita que este tribunal revoque la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 67, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0191/2014 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relator: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



488

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 38 interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí a.i. Aduana Nacional, la contestación a la demanda de fs. 72 a 77, réplica de fs. 84 a 86, dúplica de fs. 90 a 91, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Informe AN-UFIPR-I N° 079/2012 de 27 de septiembre, se advirtió la inexistencia del Certificado Medio Ambiental emitido por IBMETRO, en tal sentido mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0074-2011, correspondiente al vehículo con Documento Único de Importación (DUI) N° 2011/543/C-2093.

Por Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio de 2012, el Director de Metrología Legal remite el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología legal, indicando que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-Central La Paz. Que los certificados cuestionados tienen código Recinto Aduanero N° 04 siendo que, el código correcto asignado al Recinto Aduanero Avaroa es el "03", además los certificados no tiene el sello del técnico autorizado y designado para la inspección y emisión del certificado medio ambiental para el Recinto Frontera Avaroa ya que en la fecha de emisión detallada en el certificado el técnico de apellido Mamani, no se encontraba ejerciendo funciones en IBMETRO, por tanto los certificados detallados no tiene la validez que requieren ya que los mismos deben tener sello y firma del técnico autorizado y que ejerza funciones en IBMETRO. Por lo que se infirió que la Agencia Despachante de Aduana "SAA S.R.L" al momento de efectuar el Despacho Aduanero de la DUI N° 211/543/C-2093 de 1 de noviembre de 2011, presentó Certificado Medio Ambiental presuntamente falso (CM-PT-04-0074-2011 de 31 de noviembre de 2011) estableciéndose que no contaba con el certificado medioambiental emitido por IBMETRO el cual certifique que los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos e un vehículo son compatibles con los niveles establecidos y aprobados por la legislación nacional vigente.

En se sentido se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 001/2013 de 23 de enero de 2013, notificado en secretaría de sala de la Administración Tributaria a María Concepción Vargas Claros el 30 de enero de 2013. Posteriormente se dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- N° 021/2013 de 18 de julio, que resuelve declarar probada la comisión de contrabando convencional en contra de María Concepción Vargas Claros conforme al art. 181-b) de la L. N° 2492, y considerando que se trata de un camión Volvo tipo FH-13 clase tracto camión, cilindrada 12.000, Chasis YV2ASW0C18A657039, modelo 2008 que ha incumplido los requisitos establecidos en el art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas en aplicación al art. 161-5 y 181-II, ambas del Cód. Trib., se dispone el comiso definitivo del medio de transporte a favor del estado. Adicionalmente en caso de que el meritudo medio de transporte no pueda ser objeto de comiso por parte de la administración aduanera y a efectos de garantizar los intereses del Estado debe aplicarse el art. 181-II de la citada Ley, que impone la multa correspondiente al pago del 100% del valor de la mercancía objeto del contrabando, que asciende a Bs 419.697,00; monto que una vez sea remitido a fase de ejecución deberá ser debidamente convertido a unidades de fomento de vivienda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Aplicación del procedimiento de control diferido regular; al respecto manifiesta que "la Autoridad de Impugnación Tributaria indica que la Administración Aduanera al dar inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GPRPTS-UFIPR-AI N° 001/2013 de 23 de enero de 2013, en contra de María Concepción Vargas Claros, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de fiscalización aduanera posterior... toda vez que incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo, que al concluir el proceso con la emisión de la resolución sancionatoria este conlleva vicios de nulidad desde la irregular emisión del acta de intervención, provocando la nulidad de las actuaciones subsecuentes". En ese contexto manifiesta que no corresponde realizar una fiscalización posterior para que se determine si el certificado es válido o no, si el mismo Instituto Boliviano de Metrología creada por D.S. N° 26050 de 19 de enero de 2001, certifica que este documento no es válido, no existe y que no cumple con los requisitos y procedimientos para la extensión del mismo. Con relación al procedimiento penal iniciado aclaran que el mismo no es para determinar la validez o no del certificado, es con fin de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso de este documento es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción, por lo que la determinación o no del sujeto punible en ningún momento convalidará el Certificado CM-PT- N° 04-0074-2011 de 31 de noviembre de 2011, al contrario sólo sancionará el

hecho, situación distinta con el proceso de contrabando que va a sancionar el tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por disposición especial.

Asimismo transcribe los arts. 48 del D.S. N° 27310, art. 85 de la L. N° 1990, arts. 65, 81 y 148 del Cód. Trib., art. 111 de la Ley General de Aduanas, para afirmar que la Gerencia Regional Potosí, ha cumplido a cabalidad lo dispuesto en la normativa a tiempo de emitir la resolución sancionatoria.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, interpone la presente demanda contenciosa administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicitando al Tribunal Supremo falle declarando probada la presente demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 186/2014 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria el mismo que Confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ N° 0211/2013 de 4 de noviembre, y solicita se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS N° 21/2013 de 18 de julio.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 72 a 77 y señala lo siguiente:

Que los fundamentos de la demanda, son sólo exposiciones generales y nada claras sin embargo puntualiza que el art. 48 D.S. N° 27310 dispone que la Aduana Nacional ejercerá las facultades de control establecidas en los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492, en las fases de: control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido, señalando que la verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos no evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; bajo ese contexto normativo esa instancia jerárquica evidenció conforme antecedentes que la administración aduanera con las dos actuaciones notificadas a la contribuyente, es decir el Acta de Intervención y la resolución sancionatoria, que una vez revisado el certificado IBMETRO, se concluyó en la existencia de contravención aduanera de contrabando y por otro, la existencia de indicios de delitos penales, es decir, falsedad del certificado de IBMETRO. Que el procedimiento de Control Diferido Regular de Directorio N° RD 01-004-09, no prevé el procedimiento a seguir en caso que se encuentren indicios de la comisión de la contravención aduanera de contrabando, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y último párrafo de la L. N° 2492, sin embargo el núm. 4 conclusión del control diferido regular señala: el Jefe de la Unidad de Fiscalización Regional-Fiscalizador: "Concluido el proceso de control, diferido regular por los fiscalizadores, se procesa de acuerdo a lo siguiente: 3. A la conclusión del control diferido regular, la remisión de informes a la gerencia nacional de fiscalización sobre los resultados encontrados producto de la revisión". En ese sentido el objetivo específico del procedimiento de control diferido, consiste en comprobar que los actos declarados en las DUI y en los documentos adjuntados sean correctos, completos y exactos, conforme lo establecido en la normativa aduanera y que de conformidad con el art. 48 del D.S. N° 27310 la Aduana Nacional ejercerá las facultades de fiscalización, por lo que es correcto que la administración aduanera amplíe la investigación realizando una fiscalización aduanera posterior, para que se diluciden por la vía que correspondan las observaciones planteadas.

Con relación al procedimiento penal iniciado, es la vía correspondiente que determinará en forma previa si los hechos generadores acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de lo cual sería responsable el sujeto pasivo, aspecto que es confirmado por el mismo demandante. Lo señalado demuestra que la AGIT realizó una correcta interpretación de la norma, toda vez que la Administración Aduanera dio inicio a un proceso sancionatorio emitiendo el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 001/2013 en contra de María Concepción Vargas Claros, sin observar las formalidades establecidas en el procedimiento de control diferido y elevar informe para coordinar el inicio de una fiscalización mediante orden conforme lo establecido en los art. 48 y 49 del D.S. N° 27310.

Asimismo hace notar que los argumentos citados en la demanda no desvirtúan o establecen de forma indubitable, la errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es más el demandante sólo se limita a realizar afirmaciones generales y o precisar sin exponer los razonamientos de carácter jurídico por las cuales cree que su pretensión no fue valorado correctamente. De igual modo el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente que se materializa con la posibilidad de defensa que las partes tienen.

Asimismo señala doctrina tributaria respecto del control diferido regular y el procedimiento a seguir en caso de encontrar indicios de contrabando contravencional descritos en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ N° 1024/2013, AGIT-RJ-1055/2013, AGIT-RJ-1224 y las SS.CC. Nos. 238/2013 de 5 de junio; la 510/2013 de 27 de noviembre, la 531/2011-R de 25 de abril.

II.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gerencia Regional Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0186/2014, de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Por Informe AN-UFIPR-I N° 079/2012 de 27 de septiembre, se evidenció la falta de Certificado Medio Ambiental emitido por IBMETRO, en tal sentido mediante Nota N° AN-GRPGR-UFIPR-C-005/2012, la Administración Aduanera solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO), la autenticidad del Certificado N° CM-PT-04-0074-2011, correspondiente al vehículo con Documento Único de Importación (DUI) N° 2011/543/C-2093.

Por Nota N° IBMETRO DML CE 01272/2012 de 4 de julio, el Director de Metrología Legal remite el Informe N° IBMETRO-DML-INF-240/12, del técnico de metrología lega, indicando entre otras cosas, que, el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de los archivos IBMETRO-CENTRAL LA PAZ.

En se sentido se emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 001/2013 de 23 de enero, notificado en secretaria de sala de la Administración Tributaria a María Concepción Vargas Claros el 30 de enero de 2013. Posteriormente se dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS- N° 021/2013 de 18 de julio, que resuelve declarar probada la comisión de contrabando convencional en contra de María Concepción Vargas Claros conforme al art. 181-b) de la L. N° 2492, y considerando que se trata de un camión Volvo tipo FH-13 clase tracto camión, cilindrada 12.000, Chasis YV2ASW0C18A657039, modelo 2008 que ha incumplido los requisitos establecidos en el art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas en aplicación al art. 161-5 y 181-II, ambas del Cód. Trib., se dispone el comiso definitivo del medio de transporte a favor del estado. Adicionalmente en caso de que el meritudo medio de transporte no pueda ser objeto de comiso por parte de la Administración Aduanera y a efectos de garantizar los intereses del Estado debe aplicarse el art. 181-II de la citada Ley, que impone la multa correspondiente al pago del 100% del valor de la mercancía objeto del contrabando, que asciende a Bs 419.697,00; monto que una vez sea remitido a fase de ejecución deberá ser debidamente convertido a Unidades de Fomento de Vivienda.

Ante esta resolución la contribuyente interpuso recurso de alzada que originó a la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA N° 211/2013 que anula la resolución sancionatoria impugnada, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 001/2013 de 23 de enero, inclusive, a objeto de que a partir de la decisión de la instancia ordinaria competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0074-2011, la Administración Aduanera, si corresponde, procese la contravención conforme los procedimientos previstos en código tributario boliviano y demás normativa aduanera en vigencia.

Contra la resolución de alzada la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional interpuso recurso jerárquico que mereció la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0186/2014 de 14 de febrero, que en su parte resolutive confirmó la resolución de alzada.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 60, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 84 a 86 del expediente que ratifica los términos de la demanda, dúplica de fs. 90 a 91, que señala los mismos argumentos de la respuesta a la demanda, notificación el tercer interesado María Concepción Vargas Claros cursante a fs. 54.

Concluido el trámite se decretó a fs. 92 “autos para sentencia”.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de controversia radica en determinar si la decisión tomada por la instancia de alzada confirmada por la resolución jerárquica impugnada, de anular lo obrado, con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI N° 01/2013 de 23 de enero, ordenando a la administración aduanera concluir el procedimiento de control diferido, elevar informe y coordinar el inicio de una fiscalización mediante la orden correspondiente, se ajustó a derecho.

Primeramente es necesario contextualizar el objeto de debido proceso, cual es el cumplimiento preciso y estricto de las garantías constitucionales a efectos de garantizar la justicia al administrado, que se materializa con la posibilidad de defensa que las partes tienen. Por procedimiento tributario se entiende al conjunto de actos realizados ante la autoridad administrativa por parte del sujeto pasivo tributario, tendiente a obtener la emisión de un acto administrativo. Por proceso tributario al conjunto de actos coordinados entre sí, en base a reglas preestablecidas cuyo fin es que una controversia tributaria entre partes sea resuelta por autoridad imparcial y que esa decisión tenga fuerza legal. En este sentido el parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso en concordancia con el art. 68-6) de la L. N° 2492, que establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra al debido proceso.

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

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

Entre los objetivos específicos señala:

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

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

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

medioambientales posiblemente falsos, chasis que no se pueden decodificar, incoherencia de datos entre los declarados en la DUI y lo consignado en el INFOEX, registro en el RUAT de la clase del vehículo diferente al consignado en la DUI, vehículos que habrían sido importados directamente de ultramar sin consignar el B/L en la página de documentos adicionales de la DUI y otros.

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

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

El punto 4.2. Prevé: “si durante el control diferido se establece la presunta comisión de contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el art. 160-5) y 6) del Cód. Trib. (incumplimiento de otros deberes formales y las establecidas en leyes especiales), el art. 186 de la Ley General de Aduanas (contravenciones aduaneras) y el anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones vigente, emite informe y remite conjuntamente el expediente a la unidad legal para la aplicación del sumario contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano y el Manual de Procesamiento de Contravenciones Aduaneras”, se concluye entonces que dicho procedimiento no es aplicable al procesamiento del contrabando contravencional señalado por el art. 160-4) del Cód. Trib. Boliviano.

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

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

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

Por otra parte el proceso penal instaurado busca que la Administración Aduanera tenga la certeza de la falsedad de dicho certificado, aspecto que incidirá directamente para la posible calificación y sanción por contrabando en base a la falsedad repetida, aspecto que fue reconocido por el propio demandante cuando reconoce la invalidez del mismo.

En coherencia con el análisis anterior, resulta evidente que en el caso particular motivo del proceso, la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, vició de nulidad sus actos; consecuentemente, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1258/2013 de 7 de agosto, es correcta.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0186/2014 de 14 de febrero, procedió conforme a la normativa administrativa tributaria en base a los principios que rigen el procedimiento administrativo precautelando el debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 38, interpuesta por Manuel Félix Sánchez Guzmán en su condición de Gerente Regional Potosí a.i. Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0186/2014, de 14 de febrero.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



489

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 31 vta., en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0093/2014, emitida el 20 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de fs. 34 a 35 vta., presentado por Carlos Feraude Velásquez en su condición de tercero interesado, la contestación de fs. 52 a 55 vta., la réplica de fs. 74 a 75, dúplica de fs. 80 a 81, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que al haber advertido la falta de presentación de la declaración jurada por el impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al Periodo Fiscal N° 2/2005, procedió a determinar la base imponible usando el método de la base presunta, utilizando como base promedio para el cálculo del impuesto, anteriores declaraciones juradas con similares características, lo cual devino en la emisión de la Vista de Cargo N° 2031673588 de 9 de noviembre de 2012, notificada en la misma fecha, estableciendo una obligación presunta por el importe de 2.584 UFV equivalente a Bs 4.624.-, y siendo que el contribuyente no presentó descargos dentro del plazo otorgado que desvirtúe la pretensión de la administración tributaria, se emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00494/2013 de 6 de junio, notificada personalmente en 22 de julio de 2013, la misma que determinó una deuda tributaria de UFV 2.470 equivalente a Bs 4.541, acto que fue impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la prescripción de la obligación, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1087/2013 de 4 de noviembre, la cual revocó totalmente la resolución determinativa, por lo que la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0093-2014, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Alegó la inobservancia a la aplicación supletoria de la norma, señalando que el parág. II del art. 5 de la L. N° 2492 establece: "II. Tendrán carácter supletorio a este código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular". Al respecto, señaló que al existir un vacío jurídico sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, recurrieron a las disposiciones del código civil que en su art. 1492-I establece que: "Los derechos se extinguen por prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece"; y que por los antecedentes del acto administrativo impugnado no existió inacción por parte de la administración tributaria. Añade también que el código civil establece la imprescriptibilidad de deudas al Estado al consignar en el art. 1502-6 modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz" que la prescripción no corre: 6) En cuanto a las deudas por daños económicos causados al Estado. Agregó a manera de ejemplo, que si se tendría que computar la prescripción, tampoco se hubiera perfeccionado conforme dispone el art. 341-1 del Cód. Civ. respecto a que el deudor queda constituido en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor; por lo que el contribuyente habría ingresado en mora al ser notificado con la vista de cargo de manera personal el 9 de noviembre de 2012, intimación que interrumpe el cómputo de la prescripción conforme establece el art. 1503-2 del Cód. Civ., en tal sentido la obligación tributaria se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sobre la aplicación e interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, indicó que la autoridad demandada se limitó a señalar que la resolución de alzada realizó un amplio análisis respecto a la aplicación preferente de la constitución y daño económico, sin embargo omitió establecer un criterio y fundamentación sobre la citada norma que señala: "(Responsabilidad solidaria por daño económico). Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieren participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado. A los efectos de este código, los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito, constituyen parte principal del daño económico al Estado". Agregó que, si bien en los fundamentos de la resolución de recurso de alzada se reconoció que las obligaciones tributarias son parte principal de daño económico al Estado (tributo omitido y sanciones), no se puede discriminar que para los delitos las obligaciones tributarias son daño económico

y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la autoridad de alzada que no fue valorada por la autoridad jerárquica, debiendo corregirse esta omisión.

Considera que no operó la prescripción como manifiesta inadecuadamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su resolución jerárquica, respecto al impuesto al valor agregado (IVA) por el Periodo Fiscal N° 2/2005, al no haber tomado en cuenta que en ningún momento existió inacción por parte de la administración tributaria, además de haberse demostrado que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción, conforme establecen los arts. 341-1 y 1492-I, ambos del Cód. Civ., por tanto, no correspondía declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0093/2014 de 20 de enero, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00494/2013, de 6 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial presentado el 28 de octubre de 2014, cursante de fs. 52 a 55 vta., señalando que el régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317 ambas del 2012, aclara también que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 y la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas, además, la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria como consecuencia del no ejercicio del derecho (cobro) durante el tiempo fijado por la norma.

Alegó que el art. 324 de la C.P.E., que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, dicha norma se halla incorporada en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, por lo que su entendimiento no puede ser independiente de lo dispuesto en la Sección II, Capítulo Tercero, Título I, Cuarta Parte de la C.P.E., y en virtud a ello, esa instancia jerárquica ha adoptado como línea doctrinal en sentido que el art. 324 de la C.P.E. en una interpretación sistematizada y armónica con el art. 322 de la misma C.P.E., se refiere a la deuda como ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado, y no así a los ingresos coactivos como son las obligaciones tributarias.

Respecto al inc. 3 de la L. N° 154, que manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, recalcó que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad de ejecución, no así el tributo como bien establece la citada norma, abriéndose otros procesos de responsabilidad si fuera el caso, ejecutivo, administrativo, civil o penal, contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la administración tributaria respecto a la deuda tributaria, previstos por la L. N° 1178, a efectos de recuperar la deuda tributaria no determinada o sanción no cobrada.

En cuanto a la cita del art. 152 de la L. N° 2492, indicó que esa instancia jerárquica en la resolución emitida señaló que, dicha norma hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado. No obstante la aplicación de tal norma en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante Ley N° 004 en sentido de que la misma dispondría la imprescriptibilidad de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente que se aleja de lo establecido en las citadas Leyes Nos. 291 y 317, las cuales señalan que dichas facultades prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre la aplicación supletoria solicitada con base en dicha normativa no resulta procedente. Asimismo, que en el presente caso se tiene que el cómputo de prescripción del IVA del periodo fiscal febrero de 2005, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir que el cómputo de prescripción se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009. Respecto a la suspensión del curso de la prescripción expresó que, no se verificaron actuaciones que conforme a lo establecido en el art. 62 de la L. N° 2492 se hayan suscitado; y, en cuanto a la interrupción del curso de la prescripción establecida en el art. 61-a) de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), señaló que la administración tributaria, el 22 de julio de 2013 notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez con la Resolución Determinativa, acto administrativo que no interrumpe el curso de la prescripción, puesto que para el IVA del periodo fiscal febrero de 2005, la prescripción ya había ocurrido, es decir, que se efectuó dicha notificación cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscaliza, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas, ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban ya prescritas.

Concluyó citando Doctrina Tributaria contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0146/2010, y como respaldo a lo señalado citó el A.S. N° 276/2012 y la Sentencia de Sala Plena N° 396/2013.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 34 a 35 vta., Carlos Feraude Velásquez, en su condición de tercero interesado, se apersonó al proceso y propugnó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0093/2014 de 20 de enero, señalando que la notificación con la R.D. N° 00494/2013 de 6 de junio, que determinó el adeudo tributario por el impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al periodo febrero/2005, se efectuó recién el 22 de julio de 2013, en ese sentido tanto la instancia de alzada como la jerárquica con respecto a la prescripción invocada, determinaron que

operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para la determinación del adeudo tributario del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al citado periodo, en aplicación de las previsiones contenidas en el art. 59, 61 inc. a) y 62 de la L. N° 2492, por consiguiente los argumentos de la entidad demandante carecen de sustento legal.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución AGIT-RJ N° 0093/2014, de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, la entidad demandante presentó el memorial de réplica de fs. 74 a 75, en el que reiteró los argumentos que fueron desarrollados en la demanda y que fue providenciado a fs. 86, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 80 a 81, en el que asimismo la autoridad demandada se ratificó en los términos de la contestación de la demanda y que fue providenciado a fs. 22, por lo que no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para sentencia.

Que el proceso contencioso administrativo previsto en el art. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconoce la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia; y, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó a Carlos Feraude Velásquez, con la Vista de Cargo de Orden N°2031673588, de 9 de noviembre de 2012, mediante la cual le intima a la presentación de la Declaración Jurada Form. N° 143 impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal febrero de 2005, asimismo, señala que la falta de presentación de la declaración jurada extrañada generaría una deuda tributaria de 2.584 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1 a 2, anexo 2).

2.- El 12 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 02913/2012, manifestando que el contribuyente una vez notificado con la Vista de Cargo de Orden N°2031673588, no presentó ningún descargo en el plazo otorgado, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa (fs. 5, anexo 2).

3.- El 22 de julio de 2013, la administración tributaria, notificó a Carlos Feraude Velásquez, con la R.D. N° 00494/2013 de 6 de junio, la cual determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente por no presentación de la declaración jurada por concepto del IVA, correspondiente al período febrero/2005, calculada sobre base presunta por un importe que asciende a un total de Bs 4.451; importe que comprende el tributo omitido, interés y sanción; calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago en aplicación al art. 165 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), sancionándole con el 100% del tributo omitido (fs. 8 a 10, anexo 2).

4.- El sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1087/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 00494/2013 de 6 de junio, por consiguiente declaró extinguida por prescripción, la deuda tributaria relativa al Impuesto al valor agregado del período fiscal febrero/2005 (fs. 46 a 54 vta., anexo 1).

5.- La administración tributaria planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 58 a 61 del anexo 1, impugnación que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0093/2014 de 20 de enero, que confirmó la resolución de alzada, dando origen a la presente acción contencioso administrativa planteada por la entidad actora (fs. 84 a 94 del anexo 1).

V. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de la controversia en el presente proceso, se circunscribe a determinar lo siguiente: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, no observó la aplicación supletoria de los arts. 34-1, 1502-6 y 1503-2 del Cód. Civ., respecto a la prescripción. 2) Si es evidente que la autoridad demandada omitió establecer criterio y fundamentación sobre el art. 152 de la L. N° 2492.

VI. Análisis del problema planteado.

Previamente corresponde señalar que la prescripción, es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, por el transcurso del tiempo previsto por ley, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran.

En el caso planteado, la entidad demandante sostiene que existe vacío legal en el Código Tributario respecto a la imprescriptibilidad de la deuda por daño económico al Estado, por lo que se debe recurrir a las disposiciones contenidas en los arts. 341, 1502, modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz" y art. 1503, todos del Cód. Civ.

Ahora bien, el art. 59 de la L. N° 2492, (sin las modificaciones posteriores), determina que las acciones de la administración, prescribirán en cuatro años, para: 1.- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.- Determinar la deuda tributaria. 3.- Imponer sanciones administrativas. 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

La norma señalada precedentemente es aplicable al presente caso, al tratarse del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al periodo fiscal febrero/2005, en atención a que era la disposición vigente al momento de producirse el hecho generador.

En el caso concreto, se tiene que no existe vacío legal alguno respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, considerando que el citado art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), establece que las acciones de la administración para la determinación de la deuda tributaria prescribirán en cuatro años, razón por la cual, al existir normativa o disposición expresa no corresponde aplicar supletoriamente o por analogía normativa civil.

En el contexto descrito anteriormente, se tiene que la administración tributaria notificó al contribuyente Carlos Feraude Velazquez con la R.D. N° 00494/2013 el 22 de julio de 2013, conforme se evidencia a fs. 10 del anexo 2 de antecedentes administrativos, acto que no interrumpió el curso de la prescripción para el IVA del periodo fiscal febrero/2005, por cuanto la misma ya se había producido, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal antes señalado se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 de la L. N° 2492, es decir, el plazo se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, además tampoco se observa en antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada Ley. Por consiguiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber confirmado la resolución de alzada que declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado del periodo fiscal febrero/2005, actuó con estricto apego a la ley.

Sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado prevista en el art. 324 de la C.P.E. y en el art. 1502 del Cód. Civ., modificado por el art. 39 de la L. N° 004 (Ley Marcelo Quiroga Santa Cruz), corresponde puntualizar que si bien las señaladas normas establecen la imprescriptibilidad por daños económicos causados al Estado, el Tribunal Supremo de Justicia en numerosas sentencias emitidas -entre otras- las SS.CC. Nos. SE 005-2014 y SE 212-2014, ha establecido claramente que el precepto constitucional antes citado está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, por lo que la normativa invocada por la entidad demandante resulta inaplicable al caso.

En relación a la acusación de la entidad demandante en sentido que la Autoridad General de Impugnación Tributaria omitió establecer criterio fundamentado respecto al art. 152 del Cód. Trib. Boliviano, se deja establecido que no es evidente, puesto que en la fundamentación técnico jurídica de la resolución jerárquica, en el punto vii., de manera precisa señaló que, la referida norma hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios, de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como de las obligaciones de éstos de resarcir los mismos, no obstante la aplicación de tal norma en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante L. N° 004 en sentido de que la misma dispondría la imprescriptibilidad de la facultada de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente que se aleja de lo establecido en las citadas Leyes Nos. 291 y 317, las cuales señalan que dichas facultades prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre la aplicación supletoria solicitada con base en dicha normativa no resulta procedente.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad demandada efectuó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica, por lo que no corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0093/2014 emitida el 20 de enero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



490

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 23 vta., en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0101/2014, emitida el 20 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de fs. 26 a 27 vta., presentado por Carlos Feraude Velásquez en su condición de tercero interesado, la contestación de fs. 52 a 59, la réplica de fs. 83 a 85 vta., dúplica de fs. 90 a 91, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que al haber advertido la falta de presentación de la declaración jurada por el impuesto a las transacciones (IT), correspondiente al Periodo Fiscal N° 8/2005, procedió a determinar la base imponible usando el método de la base presunta, utilizando como base promedio para el cálculo del impuesto, anteriores declaraciones juradas con similares características, lo cual devino en la emisión de la Vista de Cargo N° 2032087544 de 9 de noviembre de 2012, notificada en la misma fecha, estableciendo una obligación presunta por el importe de 1.133 UFV equivalente a Bs 2.030; y siendo que el contribuyente no presentó descargos dentro del plazo otorgado que desvirtúe la pretensión de la Administración Tributaria, se emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N°00508/2013 de 6 de junio, notificada personalmente en 22 de julio de 2013, la misma que determinó una deuda tributaria de UFV 1089 equivalente a Bs 2004, acto que fue impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la prescripción de la obligación, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1095/2013 de 4 de noviembre, la cual revocó totalmente la resolución determinativa, por lo que la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 101-2014, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Alegó la inobservancia a la aplicación supletoria de la norma, señalando que el parág. II del art. 5 de la L. N° 2492 establece: "II. Tendrán carácter supletorio a este código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular". Al respecto, señaló que al existir un vacío jurídico sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, recurrieron a las disposiciones del código civil que en su del art. 1492-I establece que: "Los derechos se extinguen por prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece"; y que por los antecedentes del acto administrativo impugnado no existió inacción por parte de la administración tributaria. Añade también que el código civil establece la imprescriptibilidad de deudas al Estado al consignar el art. 1502-6 modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz" que la prescripción no corre: 6) En cuanto a las deudas por daños económicos causados al Estado. Agregó a manera de ejemplo, que si se tendría que computar la prescripción, tampoco se hubiera perfeccionado conforme dispone el art. 341-1 del Cód. Civ. respecto a que el deudor queda constituido en mora mediante intimación o requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor; por lo que el contribuyente habría ingresado en mora al ser notificado con la vista de cargo de manera personal el 9 de noviembre de 2012, intimación que interrumpe el cómputo de la prescripción conforme establece el art. 1503-2 del código civil, en tal sentido la obligación tributaria se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Sobre la aplicación e interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, indicó que la autoridad demandada se limitó a señalar que la resolución de alzada realizó un amplio análisis respecto a la aplicación preferente de la constitución y daño económico, sin embargo omitió establecer un criterio y fundamentación sobre la citada norma que señala: "(Responsabilidad solidaria por daño económico). Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieren participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado. A los efectos de este código, los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito, constituyen parte principal del daño económico al Estado". Agregó que, si bien en los fundamentos de la resolución de recurso de alzada se reconoció que las obligaciones tributarias son parte principal de daño económico al Estado (tributo omitido y sanciones), no se puede discriminar que para los delitos las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, existiendo una inadecuada interpretación de la norma por parte de la autoridad de alzada que no fue valorada por la autoridad jerárquica, debiendo corregirse esta omisión.

Considera que no operó la prescripción como manifiesta inadecuadamente la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su resolución jerárquica, respecto al impuesto a las transacciones (IT) por el Periodo Fiscal N° 8/2005, al no haber tomado en cuenta que en ningún momento existió inacción por parte de la administración tributaria, además de haberse demostrado que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación lo cual no le permite beneficiarse con la prescripción, conforme establecen los arts. 341-1 y 1492-I, ambos del Cód. Civ., por tanto, no correspondía declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0101/2014 de 20 de enero, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 00508/2013, de 6 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial presentado el 10 de octubre de 2014, cursante de fs. 52 a 59, señalando que no existe vacío legal alguno para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, encontrándose previsto el término de 4 años como señala el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), por consiguiente existiendo normativa no puede aplicarse por analogía los términos de prescripción del código civil.

Argumentó que el régimen de la prescripción establecido en la L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317 ambas del año 2012, aclara también que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme establece el art. 59-IV del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291, normativa ratificada mediante L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en consecuencia al no tener en el presente caso como objeto de la litis la prescripción de la facultad de ejecución sino de la facultad para la determinación de la deuda tributaria que fue establecida en la R.D. N° 00508/2013 de 6 de junio, es aplicable la L. N° 2492.

En cuanto a la cita del art. 152 de la L. N° 2492, indicó que dicha norma hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado. No obstante la aplicación de tal norma en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante L. N° 004 en sentido de que la misma dispondría la imprescriptibilidad de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente que se aleja de lo establecido en las citadas Leyes Nos. 291 y 317, las cuales señalan que dichas facultades prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre la aplicación supletoria solicitada con base en dicha normativa no resulta procedente.

Realizando una transcripción de una parte de los fundamentos la resolución jerárquica emitida, señaló que la entidad demandante pretende la aplicación incorrecta de la norma, desconociendo que en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio, lo que se extingue por prescripción son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo por la negligencia en determinar el adeudo tributario y no así los tributos como tales. Agregó que la prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos, en consecuencia al ser un principio consagrado con carácter general en la Constitución Política del Estado, es aplicable al ámbito tributario, puesto que la capacidad recaudatoria prevista en el art. 323 de la Constitución determina que las entidades fiscales puedan ejercer sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de terminar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas en un determinado tiempo, similar tratamiento merece el art. 3-II de la L. N° 154, así establece el art. 52 de la L. N° 1340 (C.T.B.) y 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), que no se refiere a la prescripción de la deuda tributaria, sino a las acciones o facultades de la administración tributaria, por lo que su inacción para la determinación y cobro de la deuda tributaria, no puede atribuirse al sujeto pasivo como un daño económico al Estado, debido a que la ley otorga al SIN los medios respectivos para que efective su determinación y cobro en un determinado tiempo, consecuentemente lo expuesto con relación a la aplicabilidad de los arts. 324 de la C.P.E. y 3 de la L. N° 154, no corresponden.

En cuanto al argumento de la administración tributaria que no operó la prescripción, señaló en la resolución jerárquica que al tratarse del IT del periodo fiscal agosto de 2005, corresponde aplicar el art. 59 del Cód. Trib., disposición vigente al momento de gestarse el hecho generador, en el presente caso se tiene que el cómputo de dicho periodo fiscal se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir que el cómputo de prescripción se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009. Respecto a la suspensión del curso de la prescripción expresó que, no se verificaron actuaciones que conforme a lo establecido en el art. 62 de la L. N° 2492 se hayan suscitado; y, en cuanto a la interrupción del curso de la prescripción establecida en el inc. a) del art. 61 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), señaló que la administración tributaria, el 22 de julio de 2013 notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez con la resolución determinativa, acto administrativo que no interrumpe el curso de la prescripción, puesto que para el IT del periodo fiscal agosto de 2005, la prescripción ya había ocurrido, es decir, que se efectuó dicha notificación cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscaliza, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas, ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban ya prescritas, por consiguiente sostiene que se realizó el cómputo de la prescripción conforme a la norma vigente aplicable al caso específico, por lo que la valoración respecto de un acto que supuestamente hubiere interrumpido la prescripción, es alejada de la realidad.

Concluyó citando Doctrina Tributaria respecto a la facultad de ejecutar la deuda y su prescripción contenida en las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ/0438/2013, AGIT-RJ/2282/2013, AGIT-RJ/2293/2013, AGIT-RJ/0080/2004 y AGIT-RJ/0089/2014, asimismo en relación al cómputo de la prescripción citó las resoluciones AGIT-RJ/0097/2010, AGIT-RJ/2167/2013, AGIT-RJ/2231/2013, AGIT-RJ/2299/2013 y AGIT-RJ-0044/2014, y como respaldo a lo señalado citó el Auto Supremo N° 276/2012 de 15 de noviembre y la Sentencia de Sala Plena N° 396/2013 de 18 de septiembre.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 26 a 27 vta., Carlos Feraude Velásquez, en su condición de tercero interesado, se apersonó al proceso y propugnó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0101/2014 de 20 de enero, señalando que la notificación con la R.D. N° 00508/2013 de 6 de junio, que determinó el adeudo tributario por el impuesto a las transacciones (IT), correspondiente al periodo agosto/2005, se efectuó recién el 22 de julio de 2013, en ese sentido tanto la instancia de alzada como la jerárquica con respecto a la prescripción invocada, determinaron que operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para la determinación del adeudo tributario del impuesto a las transacciones (IT), correspondiente al citado periodo, en aplicación de las previsiones contenidas en el art. 59, 61-a) y 62 de la L. N° 2492, por consiguiente los argumentos de la entidad demandante carecen de sustento legal.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta y se mantenga firme y subsistente la resolución AGIT-RJ N° 0101/2014, de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, la entidad demandante presentó el memorial de réplica de fs. 83 a 85 vta., en el que reiteró los argumentos que fueron desarrollados en la demanda y que fue providenciado a fs. 86, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 90 a 91, en el que asimismo la autoridad demandada se ratificó en los términos de la contestación de la demanda y que fue providenciado a fs. 92, por lo que no habiendo más que tramitar, se decretó autos para sentencia.

Que el proceso contencioso administrativo previsto en el art. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconoce la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia; y, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó a Carlos Feraude Velásquez, con la Vista de Cargo de Orden N° 2032087544, de 9 de noviembre de 2012, mediante la cual le intima a la presentación de la Declaración Jurada Form. N° 156 impuesto a las transacciones (IT) del período fiscal agosto de 2005, asimismo, señala que la falta de presentación de la declaración juada extrañada generaría una deuda tributaria de 2.030 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1 a 2, anexo 2).

2.- El 12 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF N° 02927/2012, manifestando que el contribuyente una vez notificado con la Vista de Cargo de Orden N° 2032087544, no presentó ningún descargo en el plazo otorgado, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa (fs. 5, anexo 2).

3.- El 22 de julio de 2013, la administración tributaria, notificó a Carlos Feraude Velásquez, con la R.D. N° 00508/2013 de 6 de junio, la cual determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente por no presentación de la declaración jurada por concepto del IT, correspondiente al periodo agosto/2005, calculada sobre base presunta por un importe que asciende a un total de Bs 2.004; importe que comprende el tributo omitido, interés y sanción; calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago en aplicación al art. 165 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), sancionándole con el 100% del tributo omitido (fs. 8 a 10, anexo 2).

4.- El 9 de agosto de 2013, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1095/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 00508/2013 de 6 de junio, por consiguiente declaró extinguida por prescripción, la deuda tributaria relativa al IT del periodo fiscal agosto/2005 (fs. 46 a 54 vta., anexo 1).

5.- La Administración Tributaria planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 58 a 61 del anexo 1, impugnación que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0101/2014 de 20 de enero, que confirmó la resolución de alzada, dando origen a la presente acción contencioso administrativa planteada por la entidad actora (fs. 84 a 93 vta. del anexo 1).

V. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de la controversia en el presente proceso, se circunscribe a determinar lo siguiente: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, no observó la aplicación supletoria de los art. 341-1, 1502-6, 1503-2 del Cód. Civ., respecto a la prescripción. 2) Si es evidente que la autoridad demandada omitió establecer criterio y fundamentación sobre el art. 152 de la L. N° 2492.

VI. Análisis del problema planteado.

Previamente corresponde señalar que la prescripción, es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, por el transcurso del tiempo previsto por ley, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran.

En el caso planteado, la entidad demandante sostiene que existe vacío legal en el Cód. Trib., respecto a la imprescriptibilidad de la deuda por daño económico al Estado, por lo que se debe recurrir a las disposiciones contenidas en los arts. 341, 1502, modificado por el art. 39 de la L. N° 004 de Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz" y art. 1503, todos del Cód. Civ.

Ahora bien, el art. 59 de la L. N° 2492, (sin las modificaciones posteriores), determina que las acciones de la administración, prescribirán en 4 años, para: 1.- Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2.- Determinar la deuda tributaria. 3.- Imponer sanciones administrativas. 4.- Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

La norma señalada precedentemente es aplicable al presente caso, al tratarse del IT, correspondiente al periodo fiscal agosto/2005, en atención a que era la disposición vigente al momento de producirse el hecho generador.

En el caso concreto, se tiene que no existe vacío legal alguno respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, considerando que el citado art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), establece que las acciones de la administración para la determinación de la deuda tributaria prescribirán en cuatro años, razón por la cual, al existir normativa o disposición expresa no corresponde aplicar supletoriamente o por analogía normativa civil.

En el contexto descrito anteriormente, se tiene que la administración tributaria notificó al contribuyente Carlos Feraude Velazquez con la R.D. N° 00508/2013 el 22 de julio de 2013, conforme se evidencia a fs. 10 del anexo 2 de antecedentes administrativos, acto que no interrumpió el curso de la prescripción para el IT del periodo fiscal agosto/2005, por cuanto la misma ya se había producido, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal antes señalado se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 de la L. N° 2492, es decir, el plazo se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, además tampoco se observa en antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada Ley. Por consiguiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber confirmado la resolución de alzada que declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al Impuesto a las transacciones del periodo fiscal agosto/2005, actuó con estricto apego a la ley.

Sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado prevista en el art. 324 de la C.P.E. y en el art. 1502 del Cód. Civ., modificado por el art. 39 de la L. N° 004 (Ley Marcelo Quiroga Santa Cruz), corresponde puntualizar que si bien las señaladas normas establecen la imprescriptibilidad por daños económicos causados al Estado, el Tribunal Supremo de Justicia en numerosas sentencias emitidas -entre otras- las SS. Nos. SE 005-2014 y SE 212-2014, ha establecido claramente que el precepto constitucional antes citado está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, por lo que la normativa invocada por la entidad demandante resulta inaplicable al caso.

En relación a la acusación de la entidad demandante en sentido que la Autoridad General de Impugnación Tributaria omitió establecer criterio fundamentado respecto al art. 152 del Cód. Trib. Boliviano, se deja establecido que no es evidente, puesto que en la fundamentación técnico jurídica de la resolución jerárquica, en el punto vii., de manera precisa señaló que, la referida norma hace mención a la responsabilidad de servidores públicos y demás personas que participen en la comisión de ilícitos tributarios, de los cuales surja daño económico en perjuicio del Estado, así como de las obligaciones de éstos de resarcir los mismos, no obstante la aplicación de tal norma en concordancia con lo señalado en el código civil y sus modificaciones mediante L. N° 004 en sentido de que la misma dispondría la imprescriptibilidad de la facultada de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, resulta una interpretación propia del recurrente que se aleja de lo establecido en las citadas Leyes Nos. 291 y 317, las cuales señalan que dichas facultades prescriben, siendo imprescriptible únicamente la ejecución de la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre la aplicación supletoria solicitada con base en dicha normativa no resulta procedente.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad demandada efectuó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica, por lo que no corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0101/2014 emitida el 20 de enero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relator: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



491

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 29 a 34, planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0146/2014, emitida el 31 de enero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 39 a 42 vta., réplica de fs. 66 a 67, citación de Salomón Rojas Barbolín. Los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que según el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ 408/10 de 11 de noviembre de 2010, operativo denominado San Francisco, realizado en la zona del mismo nombre, se interceptó un tracto camión, marca Volvo F12, con placa de control 587 FYF, chasis YV2H2A1C9GA047811, más su semirremolque marca Randon, color blanco, de origen brasileño y que era conducido por Faustino Vedia Zárate. En el momento de la intervención no se demostró documentalmente la legal internación de dicho motorizado por lo que, presumiendo contrabando, se dispuso su comiso preventivo y traslado a los almacenes de ALNO. En el Acta de Intervención Contravencional, se estableció un valor CIF DE Bs 268.335,57, siendo 45.626,30 UFV, el importe correspondiente a los tributos omitidos.

Continuó relatando que, Salomón Rojas Barbolín solicitó la devolución del vehículo y presentó en la etapa de descargos los siguientes documentos: Resolución de Transferencia de Vehículo 9083 para la placa 587FYF con chasis F126X2047811; formulario de registro individual de relevamiento de información para la regularización de unidades de carga de 8 de septiembre de 2010; nota de 14 de septiembre de 2010, emitida por ROMAPAR SANTIAGO LTDA., Certificado GC 53/2010 emitido por el Banco Nacional de 16 de noviembre de 2010, Certificado de Registro de Propiedad de Vehículo Automotor 431724 de 29 de julio de 1993, DMI 3254351 de 13 de julio de 1993 que corresponde a un chasis combinado marca Volvo, modelo F12 6X2, color gris, año 1983.

Efectuado el Informe Técnico de Cotejo Documental AN-SCZZI-SPCCR-IN-755/2010 de 15 de diciembre, se estableció que habiéndose decodificado el VIN YV2H2A1C9GA047811 en la página www.gates.com, se evidenció que se trata de un tracto camión marca Volvo, año 1986, tracción 6x4, chasis YV2H2A1C9GA047811, de procedencia suiza, por tanto, no coincidían los datos consignados en la DMI presentada como descargo para amparar la legal importación de un chasis cabinado marca Volvo, modelo F12, tracción 6x2, color gris, año 1983, chasis YV2H2F126X2047811. Con relación al semirremolque marca Randon, con chasis no determinado, no se presentó documentación que acredite su legal internación.

Con base en esos antecedentes, el 23 de noviembre de 2011, se emitió la resolución sancionatoria en Contrabando AN-SCRZI-SPCCR-RS 335/2010, declarando probada la comisión del contrabando contravencional por lo que se dispuso la entrega de la mercancía al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntando la normativa contenida en los arts. 160, 181-b) y g) del CTB, 1 y 30 de la Ley General de Aduanas (LGA), 22 de su Reglamento (RLGA), 81, 215, 98 y 76 del CTB. También citó y transcribió el art. 81 de la R.D. N° 01-010-09 de 21 de mayo de 2009 así como los arts. 10 y 12-c) de la R.D. N° 01-003-2011 y el art. 101 del RLGA, señaló que la resolución jerárquica es inconsistente porque el art. 166 del CTB, de forma clara indica que es la Administración Tributaria Aduanera la que cuenta con la competencia para calificar la conducta, en el caso, contrabando, tal como se demuestra en la relación de los hechos indicados en el acta de intervención, que a la letra especifica las características del vehículo y que al momento de la intervención, no se demostró documentalmente la legal internación del motorizado, por lo que es importante citar el art. 181 del CTB, que establece que se comete contrabando cuando se introduzca o se extraigan mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados eludiendo el control aduanero.

En el presente caso, es obvio que la mercancía ingresó por un lugar no habilitado, lo que significa que fue de forma clandestina, en caso contrario no hubiera ingresado o contaría con la documentación necesaria. Además, el transitar por el país sin la documentación legal que determina la ley de aduana, es enmarcarse en la contravención o delito de contrabando según sea la cuantía del tributo omitido.

En autos, el vehículo motorizado estaba transitando por la ciudad sin la documentación de respaldo por lo que se estaría realizando tráfico de mercancías sin documentación legal, "incluso la tenencia o comercialización de mercancías extranjeras que no hayan sido sometidas

a un régimen aduanero que lo permita” (sic), por lo que resulta sumamente raro para la administración tributaria Aduanera que la AGIT, se fije en algo de forma y no en la documentación que es de fondo, porque si hubiera verificado la documentación presentada se hubiera dado cuenta de que no ampara la legal importación de la mercancía comisada por los funcionario del Control Operativo Aduanero.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa y se confirme la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCC RS 353/2012.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 12 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 39 a 42 vta., señalando que en cumplimiento de la Sentencia de 7 de agosto de 2013, dictada por el tribunal de garantías que conoció la acción de amparo constitucional planteada por Salomón Rojas, emitió pronunciamiento sobre los aspectos planteados en el recurso jerárquico interpuesto por la Administración Aduanera, verificando los vicios de anulabilidad del proceso sancionatorio, verificando que el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ-C-0408/10 de 16 de noviembre de 2010, calificó la conducta del sujeto pasivo en el párrafo cuarto, señalándola como contrabando contravencional conforme al art. 181 del CTB con la modificación dispuesta por el art. 56 de la Ley Financial, de manera genérica y sin especificar de manera exacta en cuál de los siete presupuestos de hecho de la indicada norma, encajaría la conducta del sujeto pasivo.

Agregó que el art. 168 del CTB, señala que la administración tributaria deberá señalar claramente el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención; es decir, determinar de qué forma la conducta del sujeto pasivo se acomoda al presupuesto de hecho previsto para la configuración de la contravención administrativa, lo cual constituye un elemento necesario para asegurar el resguardo de la garantía del debido proceso y por tanto, del derecho a la defensa del sujeto pasivo. En el caso, se vulneró dichos derechos y principios constitucionales relativos al debido proceso y a la defensa, previstos en los arts. 115 de la C.P.E. y 68 del CTB, correspondiendo anular obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ-C-0408/10 de 16 de noviembre de 2010 inclusive, para que la Administración Aduanera reponga el acto y califique la conducta. Citó como jurisprudencia la Sentencia N° 194/2013 de 29 de mayo.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de comprender los antecedentes que dieron lugar a la resolución impugnada en el proceso, la revisión del cuaderno administrativo, permite establecer lo siguiente:

1. Que el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ C-0408/10 “Operativo San Francisco” labrada el 16 de noviembre de 2010, señaló que al realizarse el control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados en la zona San Francisco de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, se comiso preventivamente el vehículo, tipo camión F-12, Tracto, marca Valva, año 1983, color plomo, combinado con blanco, placa de control 587-FYF y chasis YV2H2A1C9GA047811 porque “... en el momento de la intervención, se pudo evidenciar que el número de chasis del vehículo no correspondía al vehículo decomisado...” (sic) (fs. 79 a 83 de la carpeta 1).

En cuanto a la calificación de la presunta comisión de contrabando contravencional, el acta en análisis señala que se presume que los sindicados cometieron Contrabando Contravencional de conformidad con lo dispuesto por el art. 181 del CTB vigente (fs. 79 de la misma carpeta)

2. Finalmente, se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-SCRZI-SPCCR-RS 353/10 de 15 de diciembre de 2010, declarando probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando, en consecuencia, dispuso el comiso definitivo del tracto camión y el semirremolque descritos en el acta de intervención contravencional.

3. Planteado recurso de alzada, la ARIT de Santa Cruz, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0031/2012 de 6 31 de enero, anuló obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ C-0408/10 “Operativo San Francisco” labrada el 16 de noviembre de 2010, ordenando que la Administración Aduanera emita un nuevo acto que contenga la calificación exacta de la conducta del presunto responsable.

4. La Administración Aduanera, planteó recurso jerárquico, que fue resuelto con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT confirmó la resolución de alzada, porque consideró que el art. 168 del CTB, establece que la AT deberá señalar claramente el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, es decir, determinar de qué forma la conducta del sujeto pasivo se acomoda al presupuesto de hecho previsto para la configuración de la contravención administrativa, condición que conforme se observó, constituye un elemento necesario para asegurar el resguardo de la garantía del debido proceso y, por tanto, el derecho a la defensa del sujeto pasivo.

5. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia. También fue citado el tercero responsable, quien no compareció al proceso.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso de autos, la Administración Aduanera solicita se declare probada su demanda porque considera que la AGIT se fijó en aspectos de forma y no de fondo.

IV.1. Respecto al Principio de Legalidad.

El art.4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece como principio general de la actividad administrativa el de sometimiento pleno a la ley, y señala que la administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso, ello significa que, es la norma la que condiciona y determina la actuación de la administración; por tanto, los actos administrativos no son válidos si no responden a la normativa positiva.

IV.2. Sobre los requisitos del acta de intervención.

El art. 96 del CTB, al referirse a los requisitos del acta de intervención, señala:

“II. En contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo (el resaltado es nuestro).

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda.”

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, mercancías, elementos y valoración, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorizar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

En el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ C-0408/10 “Operativo San Francisco” labrada el 16 de noviembre de 2010, no se encuentra ninguna descripción de la conducta que hubiera constituido contrabando contravencional, en los términos señalados por cualquiera de los supuestos señalados por el art. 181 del CTB.

Conforme al escaso argumento de la demanda, la administración aduanera señala que “En el presente caso, es obvio que la mercancía ingresó por un lugar no habilitado, lo que significa que fue de forma clandestina, en caso contrario no hubiera ingresado o contaría con la documentación necesaria. Además, el transitar por el país sin la documentación legal que determina la ley de aduana, es enmarcarse en la contravención o delito de contrabando según sea la cuantía del tributo omitido...”; sin embargo, en el acta en análisis no existe mención alguna que justifique por qué no era un lugar habilitado o por qué el ingreso fue clandestino a las 18:00 horas del día 16 de noviembre de 2010. Se concluye entonces, que la Administración Aduanera no ha justificado por qué decidió imputar la comisión de la contravención de contrabando contravencional cuando no ha enmarcado en la norma, la presunta conducta contraventora, motivo por el cual, se concluye que la nulidad dispuesta fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 29 a 34, planteada por la Administración Aduanera, en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0146/2014, emitida el 31 de enero por la AGIT a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



492

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 16 vta., planteada por la Administración Aduanera impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0261/2014, emitida el 24 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 23 a 27 vta., réplica de fs. 48, dúplica de fs. 52 a 53, citación de Miguel Pinedo Vicente en su calidad de tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que en la verificación del reporte emitido por la Gerencia Nacional de Sistemas respecto a 34 camiones tipo hormigonero, registrados en el sistema operador con autorización de porteo y que en el FVR registran en la clase o característica especial Camión Hormigonero, se observó la DUI 2010/234/C-872, que ampara al vehículo con número de chasis YV2H2CCA4NB492570, nacionalizado al amparo de la Partida Arancelaria 87054000000 "Camiones hormigoneros". Aclaró que la base de la observación consistió en que habiendo sido nacionalizado como camión hormigonero, en fecha posterior solicitaron permiso de porteo para transporte de carga internacional, situación que generó presunción de que el proceso de nacionalización fue solamente para evadir las prohibiciones del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008.

Añadió que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-048/2012 permite inferir que se utilizó la figura de adecuar temporalmente un camión hormigonero y luego reacondicionarlo nuevamente a la versión originalmente concebida con el propósito de eludir la obligación establecida en el art. 9-f) del D.S. N° 29836, hecho que no fue desvirtuado por el operador, quien pudo haber presentado documentos que certifiquen que el vehículo prestaba servicios como camión hormigonero en origen; es decir, en el país del cual se importó.

Señaló que finalmente, se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ULELR 178/2013, declarando probada la comisión de contrabando contravencional contra Miguel Pinedo Vicente, quien planteó recurso dealzada, instancia que confirmó la determinación de la Administración Aduanera, motivando la interposición del recurso jerárquico cuya resolución, es gravosa para los intereses del Estado y es objeto de la demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusó la violación de la ley general de aduanas, además de los procedimientos existentes para procesos aduaneros y, glosando el criterio expuesto en la resolución jerárquica respecto a que la conducta de Miguel Pinedo Vicente no se adecua a las previsiones establecidas por el art. 181-f) del CTB, señaló que no se valoró de manera objetiva todas las pruebas generadas en el caso, se tomó una determinación con total desconocimiento de las normas aduaneras, estableciendo de manera errónea que el vehículo en cuestión ingresó a territorio nacional cumpliendo las formalidades aduanera, sin embargo, no tomó en cuenta la información documentada generada por la Administración Aduanera, así como las pruebas obtenida de las páginas autorizadas y el mismo RUAT, que claramente hacen ver que el vehículo, inmediatamente después de nacionalizarse cambió las características de su estructura, así como la partida arancelaria burlándose del Estado porque ni la misma AGIT tiene prueba fehaciente para tomar su determinación, descartando las pruebas generadas y aportadas por la entidad.

Bajo esas circunstancias, se puede evidenciar de manera objetiva que la decisión tomada por la autoridad demandada, es confusa y totalmente parcializada con el sujeto pasivo, creando una total incertidumbre en la administración de justicia, que daña completamente los intereses del Estado, en virtud de no realizar un análisis técnico-jurídico sobre el fondo del problema planteado, conforme la normativa y procedimientos establecidos, interpretando la norma de una manera errónea e incoherente.

Consideró que otro aspecto importante, es que al existir incongruencia en lo físico y en lo documental, si bien con la DUI C-872 de 12 de mayo de 2010, se ha ingresado y nacionalizado como camión hormigonero con chasis YV2H2CCA4NB492570, Partida Arancelaria 8705; sin embargo, al presente no cuenta con la mecánica correspondiente a un camión de ese tipo porque fue reacondicionado como camión, que por sus características, verificaciones informáticas (RUAT) y modificaciones ya no corresponde a la Partida 8705, sino a la Partida 8704 (camiones para transporte de mercancías) que se encuentra restringida por años de fabricación de acuerdo al art. 3 del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 y el artículo único del D.S. N° 123 de 13 de mayo de 2009, basándose en la información proveniente de la página del RUAT, información que se considera evidencia y no es ninguna presunción, tal como lo menciona la autoridad demandada.

Continuó exponiendo que no se tomó en cuenta el art. 76 (carga de la prueba) y en ese sentido, correspondía al sujeto pasivo presentar toda la documentación que respalde la mercancía objeto de control posterior, por lo referido, se establece que Miguel Pinedo Vicente no demostró los motivos suficientes o fundamentos que prueba por qué cambió la estructura si se había nacionalizado recientemente como camión hormigonero, tampoco justificó las razones del cambio, aspectos que evidencian que el importador nacionalizó el camión a sabiendas de que se encontraba prohibida la importación. La resolución jerárquica coadyuva a evadir los controles que efectúa la administración aduanera, permitiendo además, que dicha persona se siga burlando de las normas tributario-aduaneras que fueron emitida para evitar el ingreso de vehículos demasiado antiguos para trabajar en el transporte de carga, siendo su objetivo final el de prevenir los accidentes automovilísticos con daños a la población de vehículos.

Mencionó que los actuados realizados por la administración, se enmarcan estrictamente en la norma citada, por lo que en ningún momento se actuó sobre presunciones o aspectos subjetivos, por ello, el mismo sistema RUAT, demuestra que está registrado como camión, teniendo el mismo chasis, DUI y demás características, lo que significa que se trata del mismo vehículo.

Concluyó señalando que el fondo del problema no está en si hay o no disposición legal que prohíba su transformación, sino es el haber nacionalizado un vehículo evadiendo los parámetros establecidos en el D.S. N° 29836, con dolo y con la única intención de sacar ventaja, importando un vehículo que a la fecha de embarque tenía una antigüedad de 18 años.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la resolución jerárquica y se mantenga firme y subsistente el Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR 178/2013 de 18 de julio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 26 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 23 a 27 vta., señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0261/2014 de 24 de febrero de 2014, a través de sus acápite IV.4. y IV.4.A., valoró, explicó y detalló los fundamentos técnico jurídicos que respaldan lo resuelto por la AGIT, así como las pruebas presentadas por las partes, respetando sus derechos y adecuando actuados con estricto cumplimiento del principio de legalidad, tipicidad y debido proceso, en ese contexto, aclaró que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando hayan sido previstas por norma expresa.

Que en el presente caso, conforme a la revisión de los antecedentes, la Administración Aduanera estableció que el vehículo clase camión hormigonera, chasis YV2H2CCA4NB492570, registrado bajo la Partida Arancelaria 8705400000, amparado con la DUI C-872 de 12 de mayo de 2010, habría sido modificado y alterado en sus características originales, con la finalidad de adecuarlo a subpartidas no afectadas por la prohibición y que posteriormente, fue reacondicionado nuevamente a su versión original y que de ese modo, se estableció la presunta comisión de contravención tributaria por contrabando, de acuerdo a lo establecido en el art. 181-f) del CTB, presunción que no fue refrendado más allá de la afirmación contenida en el acta de intervención, a través de prueba concluyente que demuestre tal aspecto, consiguientemente, la afirmación de la demandante, es una presunción sin respaldo.

Recalcó que tanto el acta de intervención contravencional como la resolución sancionatoria de contrabando, establecen la infracción del art. 9-I del D.S. N° 28963, modificado por el art. 3-f) del D.S. N° 29836, empero es necesario tomar en cuenta que al momento del despacho aduanero de importación de consumo de la DUI C-872 de 12 de mayo de 2010, la partida arancelaria 8705400000, no se encontraba prohibida de nacionalización, aspecto que no fue desvirtuado y aclarado por la demandante.

Añadió que para la aplicación de sanciones debe existir norma específica que prohíba el cambio de estructura, en relación al principio de tipicidad, legalidad y debido proceso establecidos en los arts. 72 y 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es por ello, que la conducta del sujeto pasivo no se adecua a las previsiones establecidas por el art. 181-f) del CTB, puesto que su vehículo está amparado por la DUI C-872 de 12 de mayo de 2010, por lo que extraña el argumento relativo a que el fondo del problema no es si existe disposición legal que prohíba la transformación, el cual es además, errado por ser vulneratorio de los derechos del sujeto pasivo.

Citando jurisprudencia constitucional y de este Tribunal, además de los argumentos de la resolución jerárquica, ratificó todos y cada uno de sus fundamentos.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de comprender los antecedentes que dieron lugar a la resolución impugnada en el proceso, la revisión del cuaderno administrativo, permite establecer lo siguiente:

1. Que la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-048/2012, de 2 de octubre de 2012, en contra de Miguel Pinedo Vicente, importador del vehículo clase camión hormigonero, con chasis YV2H2CCA4NB492570, año modelo 1992, nacionalizado bajo la Partida Arancelaria 8705400000 (Camiones hormigoneros) con DUI C-872 de 12 de mayo de 2010, por haberse observado que con relación al motorizado se había solicitado permiso de porteo para transporte de carga internacional, presumiéndose que la nacionalización como hormigonero se efectuó únicamente para evadir las prohibiciones del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008.

2. Posteriormente, se emitió la resolución sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR 178/2013 de 18 de julio de 2013, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera y dispuso tanto el comiso definitivo del vehículo como la anulación de la DUI C-872 de 12 de mayo de 2010, acto administrativo tributario confirmado en alzada, conforme consta en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1191/2013 de 2 de diciembre, motivando la interposición del recurso jerárquico en el que se emitió la resolución impugnada en el presente proceso, con la que se revocó totalmente el pronunciamiento de la autoridad de alzada y se revocó la resolución sancionatoria.

3. En el curso del trámite del presente proceso contencioso administrativo, se cumplió el procedimiento correspondiente al ordinario de puro derecho y se citó al tercero interesado quien no compareció ante esta sala plena.

IV. De la problemática planteada.

i. En el caso de autos, la Administración Aduanera solicita se declare probada su demanda porque considera que no se valoró de manera objetiva la prueba generada en el caso; se tomó una determinación con total desconocimiento de las normas aduaneras porque no se advirtió que el vehículo inmediatamente después de nacionalizarse, cambió las características de su estructura así como la partida arancelaria burlándose del Estado porque ni la misma AGIT tiene prueba fehaciente para tomar su determinación, descartando las pruebas generadas y aportadas por la entidad.

ii. En ningún momento se actuó sobre presunciones o aspectos subjetivos, por ello, el mismo sistema RUAT demuestra que está registrado como camión, teniendo el mismo chasis, DUI y demás características, lo que significa que se trata del mismo vehículo.

iii. Que no se tomó en cuenta el art. 76 (carga de la prueba) y en ese sentido, correspondía al sujeto pasivo presentar toda la documentación que respalde la mercancía objeto de control posterior.

iv. Concluyó señalando que el fondo del problema no está en si hay o no disposición legal que prohíba su transformación, sino es el haber nacionalizado un vehículo evadiendo los parámetros establecidos en el D.S. N° 29836, con dolo y con la única intención de sacar ventaja, importando un vehículo que a la fecha de embarque tenía una antigüedad de 18 años.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1. Teniendo en cuenta que el hecho que fue objeto del proceso sancionatorio por contrabando contravencional emerge de la importación realizada por Miguel Pinedo Vicente de un camión hormigonero, nacionalizado al amparo de la Partida Arancelaria 8705400000, sobre el cual posteriormente, se solicitó permiso de porte para realizar transporte de carga internacional.

2. Sobre ese hecho, la Administración Aduanera presumió-conforme se señala en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-048/2012, de 2 de octubre - que la nacionalización como hormigonero se efectuó únicamente para evadir las prohibiciones del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008. Con base en esa teoría del caso, se emitió finalmente la resolución sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR 178/2013, que declaró probado el contrabando contravencional.

3. A lo largo de su demanda, la administración tributaria señaló que correspondía al sujeto pasivo, presentar toda la documentación que respalde la mercancía objeto de control posterior, como que lo hizo, al haber adjuntado en la etapa de descargos los siguientes documentos: Solicitud de traslado a zona franca (Z) , conocimiento marítimo B/L. Reference PAHA02LOO (H) y formulario de registro de vehículos (R) Código de FVR: 100311500, acreditando un hecho que la propia demandante, tuvo como probado desde el inicio del procedimiento sancionatorio; es decir, la internación y consiguiente nacionalización de un camión hormigonero que fue amparado con la DUI 2010/234/C-872 de 12 de mayo de 2010.

Ahora bien, toda vez que el objeto del procedimiento sancionatorio tenía como sustento el hecho de dicha nacionalización como hormigonero se efectuó únicamente para evadir las prohibiciones del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, correspondía la carga de la prueba a la Administración Aduanera, pues el art. 76 del CTB, ha sido previsto para los casos en los que el contribuyente insta un procedimiento ante la Administración Aduanera en los que evidentemente le corresponde la carga de la prueba.

4. Con relación a la falta de valoración objetiva de la prueba, analizado el argumento planteado, se concluye que la Administración Aduanera no ha cumplido con la carga argumentativa que le corresponde, en razón de haber realizado una afirmación genérica que no proporciona ningún elemento fáctico que sustente su afirmación, motivo por el cual no puede efectuarse el control de legalidad solicitado.

5. La demandante afirma también que, no actuó sobre presunciones o aspectos subjetivos, por ello, el mismo sistema RUAT demuestra que está registrado como camión, teniendo el mismo chasis, DUI y demás características, lo que significa que se trata del mismo vehículo. Sobre este punto, conforme lo señalado precedentemente no existe duda respecto a que el vehículo importado fue transformado para cumplir función de vehículo de transporte; empero, la administración aduanera al formular los cargos en su acto inicial del procedimiento sancionatorio, señaló que la nacionalización como hormigonero se efectuó únicamente para evadir las prohibiciones del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008; sin embargo, en la resolución sancionatoria no se señala ningún elemento probatorio que acredite que así ocurrió efectivamente, motivo por el cual, al sancionarse como contrabando contravencional el hecho, disponiendo el comiso del vehículo y la nulidad de la DUI, se actuó con base en una presunción y no respecto a un hecho demostrado.

6. Finalmente, respecto a la afirmación relativa que el fondo del problema no está en si hay o no disposición legal que prohíba su transformación, sino es el haber nacionalizado un vehículo evadiendo los parámetros establecidos en el D.S. N° 29836, con dolo y con la única intención de sacar ventaja, importando un vehículo que a la fecha de embarque tenía una antigüedad de 18 años, se concluye, se tiene en cuenta que conforme prevé el art.4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece como principio general de la actividad administrativa el de sometimiento pleno a la ley, donde es la norma la que condiciona y determina la actuación de la administración; consecuentemente, se trata de una afirmación no sustentada con prueba idónea.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 13 a 34, planteada por la Administración Aduanera, en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0261/2014, emitida el 24 de febrero por la AGIT a quien se devolverán los antecedentes administrativos.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



493

**Fondo Financiero Privado FASSIL FFP S.A.
c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 118 a 124, en la que el representante legal del Fondo Financiero Privado Fassil FFP S.A. (Fassil FFP S.A.) impugna la Resolución Ministerial N° 068/2014 emitida el 21 de marzo por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, la contestación de fs. 135 a 141, el memorial de fs. 156 a 159 vta., presentado por ENTEL S. A. en su condición de tercero interesado, la réplica de fs. 291 a 294 vta., dúplica de fs. 309 a 311 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Miguel Ángel Salas Gonzáles, en representación del Fondo Financiero Privado Fassil FFP S.A. (Fassil FFP S.A.), señala que el 2 de marzo de 2012, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones ENTEL S.A. imprevistamente informó a Fassil FFP S.A. que se había detectado un incremento inusual de tráfico de llamadas de las Líneas Digitales (E1) de la central telefónica provista por Entel S.A., y que el 5 de marzo del mismo año, presentó a ENTEL S.A. reclamo formal por las llamadas inusuales detectadas, al mismo tiempo objetó la detección tardía toda vez que supuestamente el tráfico de llamadas se habría generado a comienzos del mes de febrero de ese mismo año, sin embargo la alerta se realizó recién en el mes de marzo, quedando en evidencia la falta de control, seguimiento, detección y alerta oportuna.

Refiere que el 21 de marzo de 2012, la empresa que representa, presentó el respectivo reclamo administrativo, haciendo constar que las llamadas no han sido realizadas por personal de la institución, motivo por el que no aceptan los importes contenidos en las pre-facturas, paralelamente el mismo día presentó también ante la Oficina del Consumidor, un primer reclamo ODECO signado con ETEL-SCZ N° 001406/2012. Añade que el 29 de marzo de 2012, a través de un reporte solicitado a ENTEL S.A., se detectó también la existencia de llamadas internacionales no reconocidas por Fassil FFP S.A. en el periodo comprendido entre el 1 y 3 de marzo de 2012; el 10 de abril de 2012, ENTEL S.A. emitió resolución respecto al reclamo ODECO ETEL-SCZ N° 001406/2012, declarándolo improcedente, asimismo el 18 de abril de 2012 se registró el reclamo ODECO ETEL SCZ N° 001852/2012 en el que se indicó que el cliente de la Línea N° 3318500 con Cuenta N° 91310272 no reconoce las llamadas internacionales que figuran en la pre-factura del mes de marzo, la cual es resuelta por ENTEL S.A. declarándolo improcedente

Continúa señalando que el 17 de abril de 2012, ENTEL S.A. de manera arbitraria procedió al corte del servicio de las líneas digitales "E1", correspondiente a la totalidad de la Cuenta N° 91310272 que agrupa 500 líneas, con el siguiente rango: 3158500 a 3158999, a pesar de que el tráfico de llamadas internacionales inusuales y controvertido se generó únicamente de la Línea N° 3158500, ante el reclamo respectivo la reactivación de las líneas se produce 5 hrs. después de haber sufrido un corte continuo por en la empresa, la cual reclamó formalmente este inadmisibles comportamiento de ENTEL S.A ante ODECO, sin embargo nuevamente ENTEL S.A. lo declara improcedente.

Indica que el 22 de mayo de 2012, se presentó el reclamo signado ODECO ENTEL LPZ N° 003798/2012, por las llamadas no reconocidas originadas en la Línea N° 315-8000, haciendo constar que las mismas no han sido realizadas por el personal de la institución, motivo por el que no se aceptan los importes por esas llamadas efectuadas durante el mes de marzo de 2012 que registraron un supuesto costo total de Bs 2.565,08.

Aduce que al no estar conforme con las respuestas de ENTEL S.A. que declaró improcedentes las ODECO presentadas, Fassil FFP S.A. interpuso las correspondientes reclamaciones administrativas ante el ente regulador, en ese sentido, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte dictó la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 0296/2013 de 17 de enero que resolvió: i) Declarar infundada la reclamación Administrativa presentada por Fassil FFP S.A en contra de ENTEL S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-I-a) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950; ii) Declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Fassil FFP S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-I-c) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950; iii) Declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Fassil FFP S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art.15-I-d) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950; iv) Declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Fassil FFP S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-II-i) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950 en concordancia con el art. 15-a) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 28038; v) Instruir a ENTEL S.A. dar curso al pago de los montos adeudados no observados y la refacturación de lo reclamado procediendo a la rehabilitación de las líneas telefónicas objeto del reclamo y, vi) Instruir a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan a los usuarios con relación al incremento de consumo inusual de servicios brindados por esa empresa; determinación recurrida en recurso de revocatoria por el Fondo Financiero Privado Fassil FFP S.A. y por ENTEL S.A.

El 22 de octubre de 2013, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes emitió la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013 que resolvió aceptar en parte el recurso de revocatoria interpuesto por ENTEL S.A. dejando sin efecto el artículo sexto de esa resolución y confirmando los arts. II-III-IV-V de la misma y por otra parte, rechazó el recurso de revocatoria parcial interpuesto por Fossil FFP S.A. confirmando el artículo primero de la resolución impugnada.

Finalmente, el Fondo Financiero Privado Fossil FFP S.A. y ENTEL S.A. plantearon recurso jerárquico, los cuales fueron rechazados por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda con R.M. N° 068/2013, y en consecuencia confirma totalmente la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Acusa de la comisión por parte de ENTEL S.A. de la infracción que se encuadra en el art. 15-I-a) del Reglamento aprobado por D.S. N° 25950, por el cobro indebido de llamadas fraudulentas; porque tardíamente cursó aviso a Fossil FFP S.A., (2 de marzo de 2012), sobre el flujo irregular de llamadas internacionales de la línea "E1" habilitada a Fossil FFP S.A., cuya alerta ineficiente facilitó que por 29 días se utilicen los canales de ENTEL S.A. para el tráfico de esas supuestas llamadas internacionales, inclusive ENTEL S.A. no hizo nada luego de la advertencia, pues siguieron generándose llamadas hasta el 3 de marzo de 2012. Agrega que Fossil FFP S.A. detectó que las líneas afectadas era la asignada a su Oficina Central Norte con N° 315-8500, además a otra línea telefónica de Cotas asignada en la Agencia Villa 1ero de Mayo con N° 336-4553.

Señala que en todo el procedimiento administrativo no existe prueba fehaciente o suficiente que demuestre que las llamadas fraudulentas fueron efectuadas por la institución que representa.

Recalca que Fossil FFP S.A. apenas conocidos los hechos, presentó de manera inmediata a ENTEL S.A. un reclamo formal, haciendo constar que las llamadas no fueron realizadas por personal de esa institución, motivo por el cual no se aceptan los importes contenidos en las pre-facturas y que corresponden a llamadas observadas.

Continuó señalando que por disposición de la normativa administrativa aplicable, es sobre el operador telefónico en quien recae la carga de la prueba (art. 63-II del D.S. N° 27172), en ese sentido, señala que no existen elementos suficientes en todo el expediente administrativo que hagan siquiera presumir que ENTEL S.A. hubiese desvirtuado los cargos formulados por la ATT siguiendo la regla de interpretación contenida en el art. 57 de la Ley de Telecomunicaciones, tomando en cuenta además lo determinado en los arts. 54-12)-16)-22) y. 59-9) de la mencionada ley; indica también que el operador telefónico se limitó a presentar escasa prueba de descargo que consistió, en su mayor parte, en el contrato de suministro de servicios de telecomunicaciones que tiene suscrito con Fossil FFP S.A., ambos documentos que fueron incumplidos de manera flagrante, destacando el incumplimiento de los términos y condiciones para la Provisión de Servicio Mediante Línea Fijas.

Manifiesta que el operador tiene la obligación de extremar recaudos para prevenir el fraude a los usuarios, en el presente caso el operador no asumió su responsabilidad permitiendo que Fossil FFP S.A. fuera objeto de cargos por llamadas que no realizó, lo cual no fue considerado por la autoridad administrativa, que no consideró esta infracción de ENTEL S.A. por el cobro indebido del servicio fraudulento, que coloca a Fossil FFP S.A. en estado de indefensión frente a la administración, pues si la norma señala que el operador tiene la obligación de notificar la irregularidad, de ello se deduce que en caso de que no lo haga en el legal tiempo y forma, entonces, debe cargar con la responsabilidad de las consecuencias de su accionar negligente, pues tampoco sería razonable suponer que la normativa le permita cobrar el servicio erróneamente facturado por fraudulento, como si su accionar hubiera sido diligente; si ENTEL S.A. transgredió las normas regulatorias, como fue probado y aceptado por la Autoridad de Aplicación, no resulta ajustado a derecho que sea válido el cobro del servicio como si el mismo hubiera sido efectuado normalmente, debe haber una sanción por las fallas en su sistema de control que deben corregirse por la vía de la implementación de nuevos y mejores controles. Agregó que la defraudación fue de una magnitud importante y significativa que la propia normativa señala que es el operador quien ante tal situación tiene la obligación de advertir la anomalía.

Concluyó este punto señalando que al no haberse podido identificar al autor de las llamadas telefónicas fraudulentas no puede atribuirse la autoría del hurto a quien es propietario de las líneas de teléfono afectadas, correspondiendo su absolución si los dichos exculpatorios de estos llevan a un estado de duda.

I.2.2. Sobre la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013, que dejó sin efecto el artículo sexto de la Resolución Administrativa ATT-DJ- RA-ODE-TL N° 0296/2013 que instruyó a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan a los usuarios con relación al incremento inusual de servicios brindados por el mismo; manifiesta que la citada Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013 de 22 de octubre de 2013, en su Considerando 5, al analizar el tema "Sobre las medidas de seguridad y sistema antifraude", hace lugar a la solicitud de revocatoria y argumentos presentados por ENTEL S.A., expresando textualmente que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA ODE TL N° 0296/2013 "no considera el artículo 284 del D.S. N° 24132, aspecto que vulnera el debido proceso y de tipicidad, por lo que corresponde aceptar los argumentos presentados por ENTEL S.A."; este argumento utilizado para revocar la medida se ha basado en norma abrogada, de modo tal que la autoridad administrativa ha violentado el debido proceso, el principio de legalidad y el derecho a la defensa pues pretende aplicar o dar validez a normativa que fue abrogada por el D.S. N° 1391 vigente desde el 24 de octubre de 2012, en consecuencia, un acto administrativo no puede ser revocado por otro posterior amparado en una norma abrogada.

Argumenta que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA ODE TL N° 0296/2013 de 7 de junio, muy bien señaló que debe necesariamente considerarse que el operador de telecomunicaciones está en la obligación de generar mecanismos de protección al usuario en especial en aquellos casos en los que se genere un consumo inusual que sea excedente al que mensualmente es producido por los mismos, pues tiene todas las posibilidades técnicas para dicho fin, sin embargo ENTEL S.A. no ha probado en este proceso ninguna actuación diligente, oportuna o razonable tendiente a generar medidas de seguridad o advertir al usuario de la existencia de llamadas inusuales, razones por las

cuales debe permanecer vigente el punto sexto de la citada resolución administrativa regulatoria, pues el defecto de control de consumo por parte de la prestataria del servicio público no puede recaer en perjuicio de quien no tiene a su alcance los medios necesarios para verificar la efectiva y real prestación.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, solicitó se declare la revocatoria del punto segundo de la R.M. N° 068, emitida el 21 de marzo de 2014 por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, que concluyó confirmando la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013 de 22 de octubre de 2013, emitida por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes y por último, pide la revocatoria del punto resolutivo primero de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 296/2013 de 17 de junio.

II. De la contestación de la demanda.

Citado con la demanda, el Ministro de Obras Públicas Servicios y Vivienda, se apersonó al proceso y contestó a la demanda con memorial presentado el 8 de septiembre de 2014, en el que haciendo un recuento de los antecedentes administrativos, contestó negativamente la demanda señalando:

II.1. Respecto a la supuesta comisión por parte de ENTEL S.A. de una infracción que se encuadra en el art.15-I-a) del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 25950, por el cobro indebido de las llamadas internaciones fraudulentas. Señaló que el supuesto aviso inoportuno del flujo irregular de llamadas internaciones "E1", que se verificaron desde el 4 de febrero hasta el 3 de marzo de 2012, no exonera al usuario de sus obligaciones de pago por las facturas generadas por el operador relativas al tráfico generado desde sus líneas telefónicas; asimismo, en relación a que la alerta demorada hubiera facilitado que por 29 días se utilicen los canales de ENTEL S.A. para el tráfico de llamadas y que no hiciera nada para evitar la generación de las mismas hasta el 3 de marzo de 2012, precisa que ello tampoco exonera al demandante de sus obligaciones con el operador porque de la revisión de los CDR's-"Registro de llamadas" se evidenció que estas fueron evidentemente cursadas a partir de las líneas telefónicas del demandante, y que existe prueba fehaciente de que las llamadas cuestionadas fueron realizadas desde las líneas telefónicas de Fossil FFP S.A. sin que corresponde a la autoridad administrativa determinar si éstas fueron fraudulentas como asevera el interesado.

Indica que la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte en la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 0296/2013, en forma detallada describió las acciones realizadas para dilucidar los cargos efectuados por la ATT mediante Auto ATT-DJ-A-ODE-TL N° 0108/2012 de 7 de agosto, señalando que de acuerdo al Informe Técnico ATT-DFC-INF-TEC N° 0313/2013 de 27 de mayo, la línea telefónica 33645531 generó llamadas internacionales a diferentes destinos en el mes de febrero de 2012, y que verificada la comparación entre el registro detallado de llamadas salientes proporcionado por ENTEL S.A. y el registro de llamadas salientes remitido por COTAS Ltda. no se evidenciaron inconsistencias, por lo que se concluyó que la facturación fue correcta, evidenciándose que ni en la instancia de revocatoria y jerárquica Fossil FFP S.A. aportó documentación que desvirtúe las conclusiones a las que llegó el ente regulador.

Sostiene que si bien la carga de la prueba recae sobre el operador, se ha evidenciado que éste demostró que las llamadas observadas se realizaron desde las líneas del demandante como demuestran los CDR's incorporados al expediente.

Respecto a que el operador telefónico se limitó a presentar escasa prueba descargo, consistente en contrato de suministro de servicios de telecomunicaciones, que tiene suscrito con Fossil FFP S.A. y los términos y condiciones del mismo, los cuales habrían sido incumplidos de manera flagrante, aduce que el demandante no precisa de qué manera los documentos a los que hace referencia habrían sido incumplidos por el operador, reiterando que ENTEL S.A. demostró a través de los CDR's cursantes en el expediente que las llamadas cuestionadas fueron efectivamente realizadas desde las líneas del usuario. Acotó también que no existe previsión normativa específica respecto a las medidas de seguridad que deben ser adoptadas por el operador en relación al tráfico que cursan sus usuarios.

En relación a que Fossil FFP S.A. se encuentra en indefensión frente a la administración, al no haberse considerado que el operador debe cargar con la responsabilidad de las consecuencias de su accionar negligente, entendiéndose que la factura con el cobro indebido no es cabal reflejo del uso regular del servicio; sobre el punto resalta la falta de seriedad del interesado en hablar de las normas en términos genéricos, sin precisar claramente la disposición legal supuestamente vulnerada, observándose que tal omisión del demandante se produce precisamente ante la inexistencia de la norma a la que alude, considerando además que correspondía al usuario asumir los mecanismos de seguridad aplicables a sus líneas para evitar el "supuesto fraude" del que fue objeto.

En cuanto al argumento del demandante en sentido que el control efectuado por ENTEL fue meramente formalista y no hizo sino perjudicar al usuario, señala que tal aseveración resulta subjetiva, sin que se advierta de qué manera el operador ocasionó un perjuicio al usuario.

Respecto a que el nivel de defraudación fue importante, que la normativa contempla esos casos y que el operador tiene la obligación de advertir la anomalía habiendo éste incumplido sus obligaciones, reitera que dicha afirmación no es evidente, no existe disposición normativa a la que alude el interesado que determine que en caso de la existencia de ciertas anomalías en la parte de la red que controla el usuario corresponde al operador identificarlas, señalando además que el supuesto estado de duda al que alude el demandante es inexistente, porque de la tramitación del procedimiento se evidenció que las llamadas cursadas y facturadas por ENTEL S.A. se generaron desde las líneas del interesado.

II.2. En cuanto a que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013, aplicó normativa abrogada al sin efecto el artículo sexto de la Resolución Administrativa ATT-DJ- RA-ODE-TL N° 0296/2013 que instrúa a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan a los usuarios con relación al incremento inusual de servicios brindados por el mismo.

Sobre esta acusación reitera lo señalado por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes en el punto considerativo 4 de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 0296/2013, respecto a la ultractividad de la norma, toda vez que al haber sido presentadas las reclamaciones directas entre los meses de marzo, abril y mayo de 2012, antes de la vigencia del Reglamento General a la L. N° 164 de Telecomunicaciones, Tecnologías e Información y Comunicación aprobado por D.S. N° 24132, carece de fundamentación legal suficiente lo afirmado por el demandante, en razón a que la norma aplicable al caso era el entonces vigente Reglamento a la Ley de Telecomunicaciones aprobado por el D.S. N° 24132, y que si bien no se encuentra vigente, si lo estaba a momento de la verificación de los hechos que generaron las reclamaciones presentadas por el demandante y su aplicación al caso en controversia es procedente. Añade además, que el punto dispositivo sexto de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 0296/2013 que instruye a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan al usuario con relación al incremento de consumo inusual de servicios brindados por esa empresa y que fue revocado, se trataba únicamente de una recomendación genérica efectuada por el ente regulador ya que no fijaba plazos, acciones y/o sanciones en caso de no implementarse tales medidas, reiterando que no existe ninguna disposición legal que obligue al operador a reportar al usuario sobre “consumos inusuales”; sostiene también que el usuario cuenta con la prerrogativa de requerir al operador se le habiliten mecanismos de control como la restricción de llamadas y el control de consumo a quien atañe efectuar dichas solicitudes.

II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda.

III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 156 a 159 vta., la Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. ENTEL S.A. representada por Hugo Antonio Palenque Chávez, se apersonó al proceso en su condición de tercero interesado, y haciendo un recuento de los antecedentes administrativos con relación a la demanda contencioso administrativa presentada por Fasil FFP S.A. manifestó que, la institución demandante pretende justificar su dejadez y falta de control de sus correspondientes instancias y responsabilizar a ENTEL S.A. sobre un incremento de tráfico de llamadas de las líneas digitales EI de la central telefónica provista por ENTEL S.A., sosteniendo en su reclamo que las mismas no fueron realizadas por el personal de FASSIL, negándose al pago de los importes de las prefacturas; reclamo que fue analizado y atendido por ENTEL, el cual fue declarado improcedente, al no existir duda alguna que las llamadas fueron realizadas por Fasil FFP S.A.

Refiere que, conforme al D.S. N° 24132 las obligaciones que tenía el usuario respecto del contrato para provisión del servicio en las líneas telefónicas asignadas a la Cuenta N° 91310272 y también a los Términos y Condiciones de Servicio de Larga Distancia aplicable a la línea de la COTAS N° 33645531, entre las obligaciones del abonado se encuentran: pagar el servicio que contrata y/o utiliza mediante los accesos que le presta ENTEL S.A.; responsabilizarse de los actos relacionados al uso de los servicios, de todos los usuarios que tienen acceso al servicio en sus instalaciones o que hacen el uso del servicio bajo su supervisión y control, de igual manera en el contrato se especifica que el número de identificación PIN, clave de seguridad o password de uso personal es de exclusiva responsabilidad del abonado, quedando ENTEL liberado de cualquier acción judicial o extrajudicial por mal uso del mismo, situaciones previstas por ley que ahora buscan responsabilizar por una supuesta falla de sistema de control cuando esto es cien por ciento de responsabilidad de cada abonado o usuario.

Menciona que el art. 284 del D.S. N° 24132 establece: “El punto terminal es un punto o interfase entre una Red Pública y equipos terminales u otra red conectada a ella. Los puntos terminales de los distintos tipos de redes públicas utilizadas para la provisión de los diferentes clases de servicios al público serán especificados por la Superintendencia de Telecomunicaciones de acuerdo a los siguientes criterios....c) El punto terminal de una Red Pública utilizada para proveer servicios básicos fijos a un usuario residencial o a un usuario comercial constituirá la caja terminal o tablero de distribución telefónica del edificio o vivienda. El cableado interno dentro de la vivienda o edificio así como el equipo terminal conectado a éste, será de responsabilidad del abonado. Los abonados podrán utilizar su propio cableado interno, o si lo desean podrán usar el cableado interno del edificio...” Refiere que ENTEL S.A. como medida de seguridad, ha provisto al usuario herramientas para que el mismo consulte su consumo y tal cual prevé la norma vigente, no se encuentra sujeta a una responsabilidad de los dispositivos que el cliente o terceros coloquen después del último punto de presencia de ENTEL S.A. en el domicilio del usuario, debiendo tener presente que los hechos acontecidos por las llamadas no se dio en los puntos de presencia de ENTEL, por lo que resulta inadmisibles establecer responsabilidades a la empresa, recayendo las mismas en Fasil FFP S.A.

Afirma que la facturación efectuada por ENTEL S.A. a Fasil FFP S.A. fue correcta, al haberse demostrado que no existe ninguna inconsistencia en la realización de las llamadas internacionales por medio del código multiportador “10” de ENTEL S.A. ratificando previa comprobación que las tarifas aplicadas a las referidas llamadas fueron realizadas de manera correcta con relación a las tarifas preexistentes para los diferentes destinos.

Manifiesta que la documentación adjunta a los antecedentes del expediente, correspondiente al contrato de suministro, formularios de servicio y términos y condiciones del servicio de línea fija contratado por Fasil con ENTEL para la Línea N° 33158500 que forma parte de la Cuenta N° 91310272; Servicio de Larga Distancia aplicable a la línea de la Cooperativa COTAS N° 33645531 que son las líneas referentes a las reclamaciones; Registro Detallado de Llamadas (DCR) salientes de la línea telefónica 33158500 asignada a la Cuenta N° 91310272 correspondiente al periodo de reclamación entre febrero y abril de 2012; Estado de Cuentas del Servicio provisto a las líneas telefónicas 33158500 y de la línea COTAS N° 33645531, información que detalla montos y conceptos facturados del periodo reclamado, documental que prueban la veracidad de los hechos relacionados al detalle de las llamadas realizadas por el usuario.

Con relación al supuesto corte de las 500 líneas, indica que no se ajusta a la realidad de los hechos, pues durante la reclamación se encontraban habilitadas, el corte fue aplicado una vez se dio respuesta a las reclamaciones.

Finalmente, con el fin de desvirtuar una supuesta transgresión al principio de legalidad por la aplicación del D.S. N° 24132, señala que en el presente caso se aplica el principio de ultractividad de la norma al haber sido presentadas las reclamaciones en los meses de marzo, abril y mayo de 2012, es decir, antes de la vigencia del Reglamento de la L. N° 164 de telecomunicaciones aprobado por D.S. N° 1391 de 24 de octubre de 2012.

III. 1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1.- El Fondo Financiero Privado Fasil S.A., presentó las Reclamaciones Directas Nos. ETEL_SCZ/001406/2012, ETEL_SCZ/001852/2012, ETEL_SCZ/001853/2012, ETEL_LPZ/003798/2012 y ETEL_SCZ/002521/2012, de 21 de marzo, 18 de abril, 18 de abril, 22 de mayo y 29 de mayo, respectivamente, ante la Oficina ODECO de ENTEL S.A. por facturación y/o cobro indebido de tarifas y corte indebido de servicios a las líneas telefónicas asignadas a la Cuenta N° 91310272, por llamadas internacionales no reconocidas por el reclamante por un monto de Bs 988.640; (fs. 517 a 523, anexo 3).

2.- ENTEL S.A. declaró improcedentes los reclamos, razón por la cual Fasil FFP S.A. presentó las correspondientes reclamaciones administrativas las cuales fueron acumuladas por el ente regulador (fs. 8 a 13, anexo 1).

3.- El 7 de agosto de 2012, el ente regulador emitió el Auto ATT-DJ-A-ODE-TL N° 0108/2012 que formuló cargos en contra de ENTEL S.A. por la presunta comisión de las infracciones siguientes: facturación y/o cobros indebidos de tarifas, corte indebido, funcionamiento irregular del sistema de atención de reclamos e incumplimiento de los requisitos y procedimientos de facturación, cobranza y corte, por el servicio a las líneas telefónicas asignadas a la Cuenta N° 91310272 (fs. 247 a 251, anexo 2).

4.- ENTEL S.A. respondió a la formulación de cargos presentando documentación consistente en: Copia del Contrato de Suministro de Servicios y Términos y Condiciones del servicio de línea fija contratado por Fasil con ENTEL para la Línea N° 33158500 que forma parte de la Cuenta N° 91310272; Copia de los términos y condiciones del servicio de larga distancia de la Línea N° COTAS 33645531; Registro Detallado de llamadas (DCR) salientes de las Líneas Telefónicas N° 33158500 y 33645531 correspondientes al periodo de reclamación; Detalle de llamadas facturadas de la Línea Telefónica N° 33158500, entre febrero y abril de 2012; y Estado de Cuentas del Servicio provisto a las Líneas Telefónicas N° 33158500 y 33645531 (fs. 257 a 268, anexo 2).

5.- Con Auto N° 0606/2012 de 16 de noviembre, el ente regulador dispuso la nulidad del procedimiento de reclamación administrativa hasta la notificación de la formulación de cargos efectuada mediante Auto ATT-DJ-A-ODE-TL N° 0108/2012 y rectificar el punto 4 de la parte dispositiva de ese auto respecto a la disposición normativa citada (fs. 272 a 279, anexo 2).

6.- La Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte dictó la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 0296/2013 que resolvió: i) Declarar infundada la reclamación Administrativa presentada por Fasil FFP S.A. en contra de ENTEL S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-I-a) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950; ii) Declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Fasil FFP S.A. por la comisión de la infracción establecida en el inc. c) del parágrafo I del art. 15 del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950; iii) Declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Fasil FFP S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-I-d) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950; iv) Declarar fundada la reclamación administrativa presentada por Fasil FFP S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-II-i) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950 en concordancia con el inc. a) del art. 15 del Reglamento aprobado por el D.S. N° 28038; v) Instruir a ENTEL S.A. dar curso al pago de los montos adeudados no observados y la facturación de lo reclamado procediendo a la rehabilitación de las líneas telefónicas objeto del reclamo y, vi) Instruir a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan a los usuarios con relación al incremento de consumo inusual de servicios brindados por esa empresa (fs. 465 a 476, anexo 3).

7.- La Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE-TL N° 0296/2013 fue recurrida en recurso de revocatoria parcial por el Fondo Financiero Privado Fasil FFP S.A. y por ENTEL S.A.; que fue resuelto por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes con Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013 de 22 de octubre, que resolvió aceptar en parte el recurso de revocatoria interpuesto por ENTEL S.A. dejando sin efecto el artículo sexto de esa resolución y confirmar los artículos segundo, tercero, cuarto y quinto de la misma y por otra parte, rechazó el recurso de revocatoria parcial interpuesto por Fasil FFP S.A. confirmando el artículo primero de la resolución impugnada (fs. 600 a 608, anexo 3).

8.- Finalmente, el Fondo Financiero Privado Fasil FFP S.A. y ENTEL S.A. plantearon recurso jerárquico que fueron rechazados por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda con R.M. N° 068/2013, y en consecuencia confirmó totalmente la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL N° 0744/2013 (fs. 675 a 685, anexo 3).

9.- Se deja expresa constancia que habiendo sido notificada la Autoridad de Regulación y Telecomunicaciones y Transporte ATT, en calidad de tercero interesado, se apersonó al proceso con memorial de fs. 219 a 220, y puso en conocimiento lo dispuesto por el art. 11 del D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, el cual señala que contra la resolución que resuelva el recurso de revocatoria, se podrá interponer el recurso jerárquico, el mismo que será resuelto por el ministro cabeza del sector; en este caso, el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, por lo que la ATT no se encuentra legitimada para ser demandada ni se constituye en tercero interesado, memorial que mereció la providencia de fs. 221.

10.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y concluido el trámite se decretó autos para sentencia, conforme consta a fs. 313.

IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada confirmando el artículo primero de la resolución emitida en el recurso de revocatoria, no consideró que ENTEL S.A. cometió una infracción que se encuadra en el inc. a) del parág. I del art. 15 del Reglamento aprobado por D.S. N° 25950, por el cobro indebido de llamadas fraudulentas, lo cual no ha sido debidamente compulsado.

2) Que el argumento para dejar sin efecto el artículo sexto de la Resolución Administrativa ATT-DJ- RA-ODE-TL N° 0296/2013 que instruía a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan a los usuarios con relación al incremento inusual de servicios brindados por el mismo, se basó en normativa abrogada.

V. Análisis de la problemática planteada.

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

V.1. El art. 15-I-a) del Reglamento aprobado por D.S. N° 25950 de 20 de octubre de 2000, establece que constituye una infracción contra derechos de los usuarios la facturación indebida y/o cobro indebido de tarifas.

Que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-ODE TL N° 0296/2013 de 17 de junio, en su artículo primero resolvió declarar infundada la reclamación administrativa presentada por Fassil FFP S.A en contra de ENTEL S.A. por la comisión de la infracción establecida en el art. 15-I-a) del Reglamento aprobado por el D.S. N° 25950, determinación que fue confirmada tanto en instancia de recurso de revocatoria como en instancia jerárquica.

Ahora bien, de la revisión de antecedentes se tiene que ante la reclamación presentada por Fassil FFP S.A., la Empresa Nacional de Telecomunicaciones ENTEL S.A. presentó documentación consistente en: Copia del Contrato de Suministro de Servicios y Términos y Condiciones del servicio de línea fija contratado por Fassil con ENTEL para la Línea N° 33158500 que forma parte de la Cuenta N° 91310272; Copia de los Términos y Condiciones del Servicio de Larga Distancia de la línea COTAS 33645531; Registro Detallado de Llamadas (CDR) salientes de las Líneas Telefónicas Nos. 33158500 y 33645531 correspondientes al periodo de reclamación; Detalle de Llamadas facturadas de la Línea Telefónica N° 33158500, entre febrero y abril de 2012; y Estado de Cuentas del Servicio provisto a las Líneas Telefónicas Nos.33158500 y 33645531, conforme se evidencia de fs. 257 a 268 del anexo 2.

Posteriormente, mediante Comunicaciones Internas Nos. ATT-DJ-CI 0128/2013 de 25 de enero, ATT-DJ-CI 0284/2013 de 24 de abril y ATT-DJ-CI 412/2013 de 21 de mayo, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes solicitó a la Unidad de Fiscalización y Control, informe técnico respecto a las pruebas presentadas por ENTEL S.A., por lo que la indicada Unidad emitió el Informe Técnico ATT-DFC-INF TEC N° 0313/2013 de 27 de mayo, que cursa de fs. 462 a 464 del anexo 3, el mismo que en las conclusiones señaló que de acuerdo a la verificación de los registros remitidos por ENTEL S.A. y COTAS S.A. se evidencia llamadas originadas desde las Líneas Telefónicas Nos.33158500 y 33645531 de FASSIL a destinos internacionales, que el tráfico fue generado desde las mencionadas líneas telefónicas y que de acuerdo a la verificación y comparación de los registros remitidos por ENTEL S.A. y COTAS S.A. no existe inconsistencia en los Registros de Llamadas CDR de las indicadas líneas telefónicas, habiendo evidenciado también que en el Detalle de llamadas facturadas remitido por ENTEL S.A. se ha procedido correctamente, por último recomienda a Fassil verificar la vulnerabilidad de su central telefónica y garantizar la seguridad y protección de la misma.

Por otra parte, mediante Nota ATT-DJ-N N° 218/2013 de 9 de abril, se solicitó a COTAS Ltda., el registro de llamadas salientes de la Línea N° 33645531, correspondiente a los meses de febrero, marzo y abril de 2012. En ese sentido, la Cooperativa de Telecomunicaciones COTAS mediante Nota GG/Sec.Gral./UR N° 197/2013 de 18 de abril, remitió el registro de llamadas salientes de la Línea N° 33645531, realizadas en los meses de febrero, marzo y abril de 2012, conforme se evidencia de fs. 365 al 448 de los anexos 2 y 3.

Por lo relacionado precedentemente, corresponde señalar que en el expediente administrativo cursan elementos que el ente regulador consideró suficientes para adoptar su determinación y concluir que las llamadas telefónicas fueron generadas desde las Líneas Nos. 33645531 y 33645531, por consiguiente las tarifas aplicadas y por ende la facturación efectuada por ENTEL S.A. fueron correctas, al haberse demostrado que efectuada la comparación entre los registros de llamadas salientes presentadas por ENTEL S.A. y el remitido por COTAS S.A. no se advirtieron inconsistencias.

En cuanto al reclamo en sentido que ENTEL S.A. no activó algún mecanismo para evitar el tráfico de llamadas, tal afirmación no libera al usuario de su responsabilidad respecto a las llamadas salientes, habiéndose comprobado que estas fueron realizadas a partir de las líneas telefónicas del demandante, no habiéndose detectado falla alguna del sistema de ENTEL S.A. en sus puntos de presencia y en caso de haber existido fraude no se originaron en dichos puntos, por consiguiente la autoridad jerárquica concluyó correctamente que en obrados no existe elemento alguno que genere dudas o desvirtúe las conclusiones a las que arribó el ente regulador.

Por otra parte, corresponde puntualizar que si bien es evidente, que el art. 63-II del Reglamento N° 27172, prevé que en las reclamaciones administrativas, corresponde al operador probar que el reclamo planteado no tiene fundamento, en el presente caso, en sede administrativa se llegó a la convicción que las llamadas fueron generadas desde la línea telefónica del reclamante, mediante pruebas aportadas tanto por el operador como por los informes y certificaciones requeridos por la autoridad de fiscalización y que el ente regulador las consideró suficientes, descargos que tampoco fueron desvirtuados por el demandante, porque si bien la carga de la prueba corresponde al operador, tampoco prohíbe al usuario presentar pruebas que considere relevantes para demostrar las reclamaciones alegadas.

En relación a que Fassil FFP S.A. se encuentra en indefensión frente a la administración, al no haberse considerado que el operador debe cargar con la responsabilidad de las consecuencias de su accionar negligente, se reitera lo expuesto precedentemente, máxime si el demandante no señaló disposición legal o reglamentaria alguna que sustente su petitorio, es decir, que responsabilice al operador por no identificar las anomalías en la parte de la red que controla el usuario, como adecuadamente concluyó la autoridad demandada.

Por lo expuesto, no resulta evidente que se haya transgredido el art. 15-I-a) del Reglamento Aprobado por D.S. N° 25950 de 20 de octubre de 2000.

V.2 En cuanto a la acusación que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TL N° 0744/2013 de 22 de octubre, al dejar sin efecto el artículo sexto de la Resolución Administrativa ATT-DJ- RA-ODE-TL N° 0296/2013 que instruí a ENTEL S.A. generar medidas de seguridad que protejan a los usuarios con relación al incremento inusual de servicios brindados por el mismo, se hubiere basado en normativa abrogada; corresponde precisar que la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TL N° 0744/2013 de 22 de octubre, que revocó el artículo sexto de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ- RA-ODE-TL N° 0296/2013 de 17 de junio, cuya determinación que fue confirmada por la autoridad jerárquica, consideró el art. 284 del D.S. N° 24132, el mismo que establece: "El punto terminal de una red pública utilizada para proveer servicios básicos fijos a un usuario residencial o un usuario comercial constituirá la caja terminal o tablero de distribución telefónica del servicio o vivienda. El cableado interno dentro de la vivienda o edificio así como el equipo terminar conectado a este, será de responsabilidad del abonado. Los abonados podrán utilizar su propio cableado interno, o si lo desean podrán usar el cableado interno del edificio". En la especie, las reclamaciones administrativas realizadas por Fassil FFP S.A., fueron efectuadas en los meses de marzo, abril y mayo de 2012, es decir, antes de la vigencia del Reglamento General a la L. N° 164 del sector de Telecomunicaciones, por consiguiente tratándose de situaciones constituidas durante la vigencia de la norma abrogada, las normas sustantivas prolongan su eficacia, en el caso concreto, si bien el D.S. N° 1391 de 24 de octubre de 2012 abrogó el D.S. N° 24132 de 27 de septiembre de 1995, sin embargo en razón a que la norma aplicable al caso era el entonces vigente Reglamento a la Ley de Telecomunicaciones aprobado por el D.S. N° 24132, el cual se encontraba vigente al momento en que se generaron las reclamaciones, subsiste en sus efectos y es de aplicación al caso en controversia; por tanto, no se evidencia que la Autoridad Administrativa hubiese vulnerado el debido proceso, el principio de legalidad y el derecho a la defensa.

Se concluye entonces, que la autoridad demandada obró correctamente al confirmar la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA-TL N° 0744/2013 de 22 de octubre.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por el Fondo Financiero Privado Fassil FFP S.A.; en consecuencia se mantiene firme la resolución ministerial R.J. 068/2014 emitida el 21 de marzo, por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.

Relator: Magistrado Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



494

TNT INTERTRADE EXPRESS S.R.L.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 31 a 40, subsanada a fs. 46 y vta., interpuesta por TNT INTERTRADE EXPRESS SRL representado por Guido Juan Gisbert Plata, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 481/2013 de 22 de abril y Auto Motivado N° 43/2013 de 15 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 51 a 53; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 16 de febrero de 2012, se realizó operativos de control aduanero en la tranca de Suticollo, departamento de Cochabamba, interviniéndose dos buses de la empresa de transporte interdepartamental: 1) Marca Mercedes Benz, modelo 2009, color amarillo con placa de control 2290-CUG de propiedad de la empresa Dorado conducido por su chofer Mario Alejo Quispe, en el que nosotros enviamos, por encargo de nuestro cliente TIGO, veinte cajas de cartón en cuyo interior contenían Microondas, marca DAEWOD de procedencia extranjera y demás características a ser determinadas en el aforo físico. Al no presentarse documentación que acredite la legal importación de la mercadería se presumió la comisión del ilícito del contrabando, procediéndose al comiso preventivo mediante la elaboración del Acta de Comiso N° 000146 de 16 de febrero y, Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C-145/12, caso denominado MICROONDA; y, 2) Marca Volvo, modelo 1997, color combinado, con placa de control 649-FTG de propiedad de la empresa Dorado, conducido por Víctor Chipana Ramírez, en el que enviaron quince (15) cajas de cartón que contenían Microondas marca Daewod de procedencia extranjera y demás características determinadas en el aforo físico. Al no presentarse documentación que demuestre la legal importación se procedió al comiso preventivo de la mercadería, emitiéndose Acta de Comiso N° 000147 y Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C-146/12, caso denominado MICROONDAS II.

El 4 de abril de 2012, la Administradora Interior Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, notificó con las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBI 301/2012 y AN-GRCGR-CBBI 0303/2012, la primera, resuelve declarar probado el Contrabando Contravencional atribuido a Mario Alejo Quispe porque no presentó documentación de descargo que acredite la legal importación de la mercadería, disponiéndose en consecuencia el comiso definitivo y posterior monetización; y, la segunda, declara probado el contrabando contravencional atribuido a Víctor Chipana Ramírez, por similar razón disponiéndose el comiso definitivo y posterior monetización.

Empero, el 23 de abril de 2012, Sunner Villarroel Fernández, Técnico Aduanero dependiente de la Aduana Interior Cochabamba, emitió la Comunicación Interna AN-CBB-T-N° 566/2012 que expresa de manera textual: "Al finalizar la jornada del 23 de abril de 2012, se pudo evidenciar que entapelado, se habría anexado a la carpeta del caso Térmicos, la documentación correspondiente a los casos microonda y microondas II, asignada con la Hoja de Ruta CBBCISPCCR N° 2012-346 de fecha 01/03/2012". Acusa que la hoja de ruta contiene los siguientes Documentos de Descargo Nos. DUI 2012 201 C 1096 de 12/01/2012 emitida por la Agencia Despachante de Aduana DAPIBOL SA, a nombre de ROSVANIA SRL (Fotocopia legalizadas páginas 1/3, fs.1), Factura de Reexpedición N° 169086-0001186 de 27/12/2011 emitida por Importaciones y Exportaciones ALMADUC Ltda. Y el adquirente es ROSVANIA SRL (Fotocopia legalizada fs. 1), Declaración Andina de Valor N° 124691 de 12/01/2012 (Fotocopia simple Páginas ¼ y 2/4, fs. 2) y Factura N° 004210 de 15/02/2012, emitida por ROSVANIA SRL a nombre de TELECEL SA (Original fs. 1).

En ese entendido, el Gerente General de TNT INTERTRADE EXPRESS SRL, presentó memorial ratificando las pruebas precedentemente descritas, además de copia de cédula de identidad, testimonio de poder y representación, mereciendo el Informe Legal AN-CBCCI-SPCR N° 0001/2012, que recomienda anular las resoluciones ya emitidas para evitar nulidades y considerar la pruebas presentadas dentro de plazo. La administración aduanera emitió la R.A. N° AN-GRCGR-CBCCI 0338/2012 que anuló las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBI 301/2012 y AN-GRCGR-CBBI 0303/2012. Sin embargo, al momento de emitir las nuevas resoluciones, volvieron a declarar probado el Contrabando Contravencional atribuido a Mario Alejo Quispe y Víctor Martín Botello Camberos.

Reclama que la Administración Aduanera interior Cochabamba de la Aduana Nacional actuó irracionalmente al no valorar correctamente los descargos presentados, ya que presentaron la factura de las mercaderías que reflejan que el dueño es TELECEL, que a su vez compró de la empresa ROSVANIA; las mercancías fueron transportadas por TNT INTERTRADE EXPRESS SRL, habiéndose realizado el transporte de mercaderías en fuente nacional.

Afirma que presentaron recurso de alzada, empero mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0007/2013, confirmaron las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBI 0814/2012 y AN-GRCGR-CBCCI 00815/2012, llevándolos a presentar Recurso Jerárquico, en el que denunciaron la incorrecta valoración de las pruebas aportadas al proceso, violación al principio de verdad material y la garantía del debido proceso; empero, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril y Auto Motivado AGIT-RJ N° 0043/2013 de 15 de mayo, no corrigieron el error denunciado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la Administración Aduanera Interior Cochabamba, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y la Autoridad ahora demandada no valoraron correctamente las pruebas presentadas, limitándose a rechazar una prueba que demuestra la relación contractual que tiene la empresa TNT INTERTRADE EXPRESS SRL con TELECEL, empresa de telefonía citada que adquirió las mercancías de ROSVANIA SRL, dentro de territorio nacional. La empresa que representa realizó únicamente el Transporte de mercadería dentro de territorio nacional y presentó descargos especificando que el propietario de las mercancías es TELECEL conforme acreditan las facturas y demás documentos presentados.

Afirma que la ley general de aduanas no es aplicable al transporte de mercaderías en tramos interdepartamentales, dentro de territorio nacional; asimismo, sostiene que toda la documentación aportada acredita la inexistencia de contrabando porque existe DUI de legal importación, factura de compra y contrato de transporte, con base en ello, sostiene que la resolución sancionatoria debería ser contra TELECEL y no así contra la empresa que representa, constituyéndose en incumplimiento de la Aduana Interior Cochabamba de sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación conforme al art. 100 del Cód. Trib. Boliviano.

La compra de la mercancía fue realizada en territorio nacional, debiéndose aplicar el art. 2 del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010, que indica que las mercaderías trasladadas interdepartamentalmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales no será objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero. Si bien a momento de realizarse el operativo, los conductores de los vehículos no contaban con la documentación; sin embargo, dentro del plazo

presentaron la documentación legal demostrando la adquisición de la mercadería de fuente nacional, existiendo una errónea valoración de la prueba y un atentado al principio de verdad material, legalidad y transparencia, no pudiendo considerarse como Contrabando Contravencional.

Finalmente, señala que las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 0814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 00815/2012 de 30 de julio, son ilegales porque no pueden atribuir a la empresa TNT INTERTRADE EXPRESS SRL la responsabilidad por la falta de documentación respaldatoria de importación cuando está demostrado que la importación de las mercancías lo realizó la empresa ROSVANIA SRL, antes de la venta realizada a la empresa TELECEL SA, siendo la empresa que representa únicamente responsable de la mercadería transportada que emerge de fuente nacional, como respaldo adjuntaron el contrato de 1 de julio de 2012, sobre el vínculo entre TELECEL SA y TNT INTERTRADE EXPRESS SRL pero no fue considerado alegando que es de fecha posterior, habiéndose presentado contratos anteriores que demuestran la existencia de un vínculo anterior.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se deje sin efecto los siguientes actos administrativos: a) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril y Auto Motivado AGIT-RJ 0043/2013 de 15 de mayo; b) Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0007/2013 de 4 de enero; y, c) las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 815/2012 de 30 de julio, ordenando la devolución de las mercancías decomisadas ilegalmente.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 51 a 53 contestó en forma negativa señalando: i) El Contrato Macro N° 226/12 de 1 de julio de 2012, es de fecha posterior al operativo realizado por la administración aduanera, por lo que carece de pertinencia; ii) Si bien el art. 2-I del D.S. N° 0708 establece que las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamental o interprovincialmente y que cuenten con la factura verificable no serán objeto de comiso; sin embargo, exige que el documento sea mostrado al momento del operativo, en el caso presente, no se presentó la factura al momento del operativo conforme señala la referida disposición legal; iii) Para la devolución de la mercancía se debe presentar la DUI; iv) El 28 de febrero de 2012, se adjuntaron los siguientes documentos: DUI C-1096, Factura de Reexpedición N° 1186, Declaración Andina de Valor N° 124691 y Factura 4210; pero, la referida DUI tiene una descripción general que no se ajusta a las características descritas por la Administración Aduanera y en la DAV N° 124691, en la casilla 124 señala como país de origen KR además de carecer de número de serie; y, v) El D.S. N° 708 de 24 de noviembre, se encontraba vigente desde el momento del operativo, por lo que existía la obligación de transportar la mercancía interdepartamental conjuntamente la factura de compra-venta del mercado interno para que no sea decomisada conforme prevé el art. 70-11 del Cód. Trib. Boliviano.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbada la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril y Auto Motivado AGIT-RJ N° 0043/2013 de 15 de mayo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General-hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Corrida en traslado la respuesta, el demandante reiteró los términos de la demanda (fs. 80 a 83). Lo propio ocurrió con la AGIT que indicó no haberse enervado los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales que sustentan la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril (fs. 94 a 95).

La Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia no se apersonó ni presentó memorial a pesar de su notificación, mediante Provisión Citoria, practicada el 8 de noviembre de 2013 (fs. 147).

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Acta de Comiso de 20 cajas de cartón que contienen microondas marca Daewo y demás características a determinar en procedimiento de aforo, de fecha 16 de febrero de 2012 (fs. 8 del anexo 2) y Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C- N° 145/12 de 27 de febrero de 2012 (fs. 4 a 7 del anexo 2).

III.1.1. Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 0814/2012 de 30 de julio, que declara probado el Contrabando Contravencional atribuido a Mario Alejo Quispe y TNT INTERTRADE COURIER SRL, declarando el comiso definitivo de la mercancía contenida en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C N° 145/12 (fs. 60 a 68 del anexo 2).

III.1.2. Recurso de alzada presentado por el representante legal de TNT INTERTRADE EXPRESS SRL -hoy demandante- (fs. 75 a 77 del anexo 2).

III.2. Acta de comiso de 15 cajas de cartón que contienen microondas marca Daewo de 16 de febrero de 2012 (fs. 7 del anexo 3) y Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C N° 146/12 de 06 de marzo de 2012 (fs. 4 a 6 del anexo 3).

III.2.1. Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 0815/2012 de 30 de julio, que declara probado el Contrabando Contravencional atribuido a Víctor Chipana Ramírez y TNT INTERTRADE COURIER SRL, declarando el comiso definitivo de la mercancía contenida en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C N° 146/12 (fs. 59 a 67 del anexo 3).

III.2.2. Recurso de alzada presentado por el representante legal de TNT INTERTRADE EXPRESS SRL -hoy demandante- (fs. 74 a 76 del anexo 3).

III.3. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0007/2013 de 4 de enero, que confirmó las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 0814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 0085/2012 de 30 de julio, emitidas por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (fs. 96 a 104 del anexo 1); determinación que fue impugnada por la empresa ahora demandante mediante recurso jerárquico (fs. 111 a 121 del anexo 1).

III.4. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril (fs. 171 a 178 vta. del anexo 1), que confirmó la Resolución ARIT-CBA/RA N° 0007/2013 de 4 de enero, manteniendo firme y subsistente las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 815/2012 de 30 de julio, emitidas por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional, con base al siguiente razonamiento:

1. "vii. (...) se advierte que la Fact. N° 005210 de 15 de febrero de 2012, emitida por ROSVANIA SRL a favor de TELECEL S.A. fue presentada de manera posterior al mencionado operativo, aspecto corroborado en los Informes Técnicos Nos. AN-CBBCI-SPCCR-T-0019/12 y AN-CBBCI-SPCCR-T-0020/12, que indican que la Fact. N° 005210 fue presentada como descargo, en etapa probatoria...", señalando luego, "al no haberse presentado la mencionada factura en el momento del operativo, correspondía el comiso de la mercancía, no obstante, que se tratase de mercancía que presuntamente habría sido nacionalizada previamente y era trasladada dentro del territorio nacional (...) por lo que la evaluación de la citada factura efectuada por la Administración Aduanera, en sentido de que la misma es desestimada al no haber sido presentada en el momento del operativo, es correcta, conforme a lo previsto en el D.S. N° 0708 y el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remates.

2. "x. (...) se tiene que la DUI C-1096 no ampara la mercancía descrita en las Actas de Intervención Nos. COA/RCBA-C-145/12 y COA/RCBA-C-146/12 (...), ya que la DUI tiene una descripción general de la mercancía que no se ajusta a las características descritas por la Administración Aduanera (número de serie de cada uno de los microondas); asimismo, se evidencia que las actas de intervención consignan como origen China, aspecto refrendado por las fotografías que cursan en antecedentes (...) origen que no coincide con el declarado en la citada DUI (casilla 34 País de origen: KR-Korea); también se evidencia que la DAV N° 124691 consigna en la casilla 124 País de Origen: KR en lo que corresponde al ítem 1...".

III.4. Auto Motivado AGIT-RJ N° 0043/2013 de 15 de mayo, que dispuso declarar no haber lugar a la complementación y enmienda, planteada por TNT INTERTRADE EXPRESS SRL (fs. 185 a 186 vta.).

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si, la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril y Auto Motivado AGIT-RJ N° 0043/2013 de 15 de mayo, es correcta.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes se advierte la existencia de 2 actas de comiso de mercancías que contienen: a) 20 cajas de cartón, microondas marca DAEWO descritos en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C N° 145/12 de 27 de febrero de 2012 (fs. 4 a 7 del anexo 2); y, b) 15 cajas de cartón, microondas marca Daewo descritos en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C N° 146/12 de 6 de marzo de 2012 (4 a 6 del anexo 3), mismos que fueron notificados a Mario Alejo Quispe y Víctor Chipana Ramírez, conductores de la empresa de transporte terrestre Dorado con placa de control 2290-CUG y 649-FTG respectivamente.

Mediante Comunicación Interna AN-CBBCI-T N° 566/12, Sunner Villarreal Fernández, Técnico Aduanero I de la Administración de Aduana Interior Cochabamba informa:

"Al finalizar la jornada del día 23 de abril de 2012, se pudo evidenciar que entrepapelado, se habría anexado a la carpeta del caso térmicos, la documentación correspondiente a los casos microonda y microondas ii, asignada con la Hoja de Ruta CBBICI-SPCCR N° 2012-346, de 01/03/2012, documentación que fue presentada dentro del plazo establecido..." (fs. 23 del anexo 2).

Luego de corregir procedimiento, se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 0814/2012 de 30 de julio, que reconoció la presentación de Pruebas de Descargo: DUI N° 2012 201 C 1096 de 12 de enero de 2012, emitida por la Agencia Despachante de Aduana DAPIBOL SA a nombre de ROSVANIA SRL, Factura de Reexpedición N° 169086-0001186 de 27 de diciembre de 2011, extendida por Importaciones y Exportaciones ALMADUC LTDA y el Adquiriente ROSVANIA SRL, Declaración Andina de Valor N° 124691 de 12 de enero de 2012, Factura N° 4210 de 15 de febrero de 2012, emitida por ROSVANIA SRL a nombre de TELECEL SA; sin embargo, resolvió la existencia de contrabando contravencional con el siguiente razonamiento:

1. "Que la DUI N° 2012 201 C 1096, de fecha 12/01/2012 (...) presentada como descargo NO AMPARA la legal importación del ítem 1 del cuadro detallado en el punto III Aforo físico, que describe a horno microondas, 15 litros; plato de cristal de 255 mm; modelo KOR-15MEC; potencia de salida de microondas 500W, marca Daewo; origen China; con series: (...) por origen y números de serie, debido a que el ítem 1 de la DUI, hace referencia a la nacionalización de: Microondas Daewo, modelo: KOR-15MEC; KQG-9G2B; origen KR (Corea República de Corea), sin especificar los números de serie registrados en cada producto, incumpliendo con lo establecido en el Art. 101 de la Ley General de Aduanas, Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC N° 010/08, D.S. N° 708..."

2. "...la Fact. N° 004210 de fecha 15/02/2012 emitida por ROSVANIA SRL, a nombre de TELECEL SA (...) presentada como descargo, en la etapa probatoria, no constituye documento aduanero que acredite la legal importación de la mercancía decomisada (La factura no acredita el pago de tributos de importación)", justificando dicha decisión por lo siguiente: "No fue presentada en el momento del operativo (como consta en la relación circunstancia de los Hechos en el Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C-145/12)" y la RD 01-003-11 de 23/03/11, que aprueba el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remates señala: "c) La evaluación y compulsas de facturas de compra, en aplicación del artículo 2-I, del D.S. N° 0708 de 24/11/2010, se podrá efectuar únicamente cuando cumplan las siguientes condiciones: Que se hubiera presentado en ejemplar original en el momento del operativo, hecho que debe constar en el acta de intervención".

Igual razonamiento y sanción se impuso mediante Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBCCI N° 815/2012 de 30 de julio (fs. 59 a 67 del anexo 3).

Con esos antecedentes, se presentó recurso de alzada reclamando que se realizó una incorrecta valoración de las pruebas de descargo arrojadas oportunamente al expediente administrativo, empero, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0007/2013 de 4 de enero y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril, se confirmó las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBCCI 814/2012 y AN-GRCGR-CBCCI 815/2012, ambas de 30 de julio (fs. 111 a 121 del anexo 1 y 171 a 178 vta. del anexo 1).

Por los argumentos, descritos en el punto III.4 del presente fallo judicial, se evidencia que la causa por la que no se tomó en cuenta la factura presentada como descargo fue por no haber sido exhibida en el momento del operativo. Al respecto, el art. 2-I in fine del D.S. N° 0708 que reglamenta la L. N° 037 de 10 de agosto de 2010 -modifica el Reglamento a la Ley General de Aduanas N° 25870 de 11 de agosto de 2000- prevé: "Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero".

La jurisprudencia de éste tribunal, apegada a los principios constitucionales de verdad material, debido proceso, armonía social y respeto a los derechos, previsto en los arts. 178-I y 180-I de nuestra Ley Fundamental, interpretó el art. 2-I in fine del D.S. N° 0708, señalando: "Si bien es cierto que la norma descrita, señala que en un operativo aduanero la sola presentación de una factura sujeta al cruce de información con el Servicio de Impuestos Nacionales, se constituye en prueba fehaciente para evitar el comiso de una mercancía obtenida en el mercado interno, no quiere decir que la presentación de la factura no pueda hacerse en otro momento." (Sentencia de Sala Plena N° 007/2014 de 27 de marzo, 398/2013 de 18 de septiembre).

En ese contexto, la afirmación realizada por la autoridad ahora demandada que dijo: "la evaluación de la citada factura efectuada por la administración aduanera, en sentido de que la misma es desestimada al no haber sido presentada en el momento del operativo, es correcta, conforme lo previsto en el D.S. N° 0708 y el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remates" AGIT-RJ N° 0481/2013 de 22 de abril, resulta irrazonable, injusta y contraria al principio de oficialidad, previsto por el art. 200-1 del Cód. Trib. Boliviano que señala: "La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos...". Así, la S.C. N° 1198/2014 de 10 de junio, indicó: "...resulta imperioso referirse a lo que es impartir justicia en fase de impugnación administrativa, conforme se tiene establecido en la L. N° 3092; la fase probatoria no se constituye en un simple legalismo o formulismo, para someter a un ritualismo superficial la valoración de la prueba, contrario al principio de verdad material e igualdad de las partes que establece el art. 180 de la C.P.E. En ese sentido la AIT General y Regional, respectivamente, para confirmar una resolución sancionatoria, debieron haber observado el procedimiento de conocimiento y resolución de recurso de alzada y jerárquico, y no haber prescindido de una prueba decisiva para establecer la deuda tributaria, denunciada en la presente acción" (el resaltado fue añadido).

Respecto a que "la DUI C-1096 no ampara la mercancía descrita en las Actas de Intervención Nos. COA/RCBA-C-145/12 y COA/RCBA-C-146/12 (...), ya que la DUI tiene una descripción general de la mercancía que no se ajusta a las características descritas por la Administración Aduanera (número de serie de cada uno de los microondas); asimismo, se evidencia que las actas de intervención consignan como origen China, aspecto refrendado por las fotografías que cursan en antecedentes (...) origen que no coincide con el declarada en la citada DUI...", la jurisprudencia de éste tribunal señaló lo siguiente:

a. En la Sentencia de Sala Plena N° 398/2013 de 18 de septiembre, se dijo: "...teniendo presente que el demandante oportunamente presentó en calidad de prueba documental, diferentes facturas comerciales que supuestamente acreditaban la compra de la mercancía en el mercado interno, la Administración de Aduana Interior Tarija, en uso de sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación previstas en el art. 100 del Cód. Trib., debió requerir a la entidad que emitió la factura, la presentación de la declaración de mercancías de importación a efecto de determinar si ésta fue legalmente internada al país, ello en la comprensión de que el demandante no nacionalizó ninguna mercancía, únicamente la adquirió en una tienda comercial, en consecuencia, quien tendría que acreditar que la mercancía comisada fue legalmente internada al país es la entidad quien en posesión de la misma la vendió, y no así quien la compró" con base en ello declaró probada la demanda contenciosa administrativa y dejó sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0467/2012 de 2 de julio de 2012.

b. De igual manera, en la Sentencia de Sala Plena N° 007/2014 de 27 de marzo, se manifestó: "...la Administración de Aduana Interior La Paz, al momento de emitir las resoluciones en cuestión debió realizar una evaluación de las circunstancias que causaron la no presentación de la factura durante el operativo por parte del sujeto activo, siendo razonable que al transportar una mercancía de forma personal, el propietario se encuentra en condiciones de presentar o no la documentación exigida a los funcionarios del Control Operativo Aduanero, lo cual no ocurre cuando el propietario está ausente en el momento del operativo, siendo imposible en ese momento su cumplimiento, tal cual sucedió en el caso que nos ocupa, debido a que las 5 llantas decomisadas no fueron transportada por el propietario (IMBEX), sino enviada en calidad de encomienda desde la ciudad de Santa Cruz con destino a la Ciudad de La Paz, en la flota de la empresa 'El Dorado', motivo suficiente que

justifica que el conductor del bus no haya presentado la factura durante el operativo "Hankook", que no debió ser desestimada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria", con base en ello, declaró probada la demanda contenciosa administrativa y dejó sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0344/2012 de 29 de mayo de 2012.

c. En la Sentencia de Sala Plena N° 106/2014 de 6 de junio, se indicó: "...teniendo presente que el demandante presentó en calidad de prueba documental, la factura comercial que acreditaba la compra de la mercancía en el mercado interno, la Administración de Aduana Interior La Paz, en uso de sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación previstas en el art. 100 del Cód. Trib., si consideraba necesario desvirtuar la prueba presentada, debió requerir a la casa comercial que emitió la factura, la presentación de su declaración de mercancías de importación con el objeto de determinar si fue legalmente internada al país, esto en la comprensión de que Toyosa S.A., no fue quien nacionalizó la mercancía que fue objeto de comiso, habiéndose limitado únicamente a la compra, por tanto, quien debía acreditar que la mercancía fue legalmente introducida al país, es la empresa que vendió no así la empresa que compró.

En el caso de autos, los antecedentes descritos ut supra evidencian que se restó valor legal a las pruebas de descargo presentadas por TNT INTERTRADE EXPRESS SRL -ahora representado por Guido Juan Gisbert Plata-, en especial a la factura de compra en mercado nacional N° 4210 de 15 de febrero de 2012, emitida por ROSVANIA SRL a favor de TELECEL SA con el único fundamento de que no fue presentada en el momento del operativo, pronunciándose las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 0814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 0815/2012, ambos de 30 de julio, bajo criterios rigurosamente formales y/o ritualistas que obstruyen los criterios de pertinencia de la prueba, verdad material y oficialidad previstos en los arts. 77, 81 y 200.1 del Cód. Trib. Boliviano; omisión valorativa que ocasiona la afectación al debido proceso de la empresa ahora demandante, por cuanto las resoluciones sancionatorias ya citadas declararon probado el contrabando contravencional a pesar de la existencia física y material de la Factura de compra en mercado nacional N° 4210 de 15 de febrero de 2012, que fue presentada dentro de plazo, conforme consta en la Comunicación Interna AN-CBBCI-T N° 566/12, realizada por Sunner Villarreal Fernández, Técnico Aduanero I de la Administración de Aduana Interior Cochabamba; consiguientemente, corresponde pronunciar un fallo estimativo que restituya el derecho de la empresa demandante a contar con una decisión motivada que valore las pruebas de descargo presentadas y tome en cuenta la interpretación realizada por este Tribunal al art. 2-I in fine del D.S. N° 0708, contenido en la Sentencia de Sala Plena N° 007/2014 de 27 de marzo -en el mismo sentido la Sentencia de Sala Plena N° 398/2013 de 18 de septiembre-. Línea jurisprudencial que este tribunal ratifica y mantiene. Asimismo, la decisión guarda obediencia a la interpretación realizada en la S.C. N° 1198/2014 de 10 de junio, antes citada.

Respecto a quién se debería atribuir la responsabilidad sobre la descripción detallada de la mercancía, contenidas en la DUI C-1096 de 12 de enero de 2012, Factura de Reexpedición N° 169086-0001186 de 27 de diciembre de 2011 y la Declaración Andina de Valor N° 124691 de 12 de enero de 2012, la Administración Aduanera no tomó en cuenta que TNT INTERTRADE EXPRESS SRL está autorizado para realizar la siguiente actividad: correo expreso (Courier) nacional e internacional de documentos, paquetes y carga en general, transporte que podrá realizar por cualquier medio: aéreo, marítimo o terrestre, transporte de mercaderías y/o carga en general sean nacionales o internacionales, vía aérea, marítimo y terrestre, manejo de mercadería y carga bajo la modalidad de sistema consolidado, tal como consta en el certificado de registro de comercio cursante a fs. 44 a 45; por ende, no podría atribuírsele responsabilidades por la importación de la mercancía cuando los antecedentes del caso concreto muestran que actuó dentro de los límites permitidos en el objeto social para el que fue constituido, utilizándose el servicio de transporte terrestre de los vehículos con placa de control 2290-CUG y 649-FTG que fueron conducidos por Mario Alejo Quispe y Víctor Chipana Ramírez para el cumplimiento de obligaciones referidas al traslado de mercancías en territorio nacional, de lo que se colige que la empresa demandante no nacionalizó ninguna mercancía, únicamente realizó el transporte -por cuenta de su cliente- de mercancías adquiridas en una tienda comercial nacional (compra en mercado interno), operación que está respaldada con la respectiva Factura de compra que no fue valorado por la administración aduanera por circunstancias puramente formales.

Finalmente, todo acto administrativo es nulo cuando es contrario a nuestra Ley Fundamental y no cumple con los requisitos esenciales para su validez, conforme prevé el art. 35.I-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y, los arts. 96-III y 99-II in fine del Cód. Trib. Boliviano.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega a la convicción de que la Autoridad demandada no corrigió el error esencial incurrido en las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 0815/2012, ambos de 30 de julio y, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0007/2013 de 4 de enero, correspondiendo, revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 481/2013 de 22 de abril y Auto motivado AGIT-RJ N° 0043/2013 de 15 de mayo, a fin de que se valoren las pruebas de descargo presentadas y se restituyan las debidas garantías de la empresa TNT INTERTRADE EXPRESS SRL.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 31 a 40, subsanada a fs. 46 y vta., interpuesta por TNT INTERTRADE EXPRESS SRL representado por Guido Juan Gisbert Plata; y, en consecuencia, DEJA SIN EFECTO las siguientes resoluciones: Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0481/2013 de 22 de abril y Auto Motivado AGIT-RJ 0043/2013 de 15 de mayo, Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0007/2013 de 4 de enero, así como las Resoluciones Sancionatorias Nos. AN-GRCGR-CBBCI 0814/2012 y AN-GRCGR-CBBCI 0815/2012, ambos de 30 de julio, inclusive y, ORDENA a la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia emitir una nueva resolución que valore las pruebas de descargo presentadas durante el proceso, tomando en cuenta la interpretación realizada por este Tribunal al art. 2-I in fine del D.S. N° 0708 y los fundamentos expuestos ut supra, sin costas por tratarse de una entidad del Estado.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



495

Arfe Roberto Arabe Sensano
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 470 a 486 vta., interpuesta por Arfe Roberto Arabe Sensano representado por José Barnadas Jordán, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 571 a 576 vta.; la réplica de fs. 590 a 592; la duplica de fs. 603 a 604; y el apersonamiento del tercero interesado de fs. 581 a 585 demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales emitió Orden de Verificación N° 7011OVE00028 del impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a la transacción (IT) por la compra de productos del proveedor PIL Andina S.A. y la venta sin factura realizada durante los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008. En prosecución de trámites, se dictó Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, que indicó que la determinación [del adeudo fue] sobre base cierta. Luego, se pronunció la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, que determinó de oficio la obligación tributaria de su representado en un total de UFV's 357.324,02.-, notificándose mediante cédula el 31 de diciembre de ese año en la puerta del domicilio de su representado.

A pesar de que su mandante pidiera copias de todo el expediente; sin embargo, no fueron entregadas. Por memorial de 17 de enero de 2013, su representado presentó recurso de Alzada contra la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012; empero, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0254/2013 de 19 de abril, se confirmó la resolución impugnada. El 13 de mayo de ese año, presentó recurso jerárquico, siendo resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1172/2013 de 29 de julio, que anuló la resolución de alzada.

Por excusa de la directora ejecutiva de la Autoridad de Impugnación Tributaria, Regional Santa Cruz, la Directora de similar jerarquía de Cochabamba pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre, que confirmó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012. Presentado recurso jerárquico, por parte de su representado, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, que ratificó la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

En cuanto a la conculcación del debido proceso:

Sostiene que la resolución determinativa antes citada vulnera el debido proceso en su elemento razonabilidad y congruencia, por lo siguiente: 1) Se inició el proceso señalando que sería bajo el método de base cierta; empero, durante el procedimiento se utilizó el método sobre base presunta. De ahí, que en la resolución determinativa, que emerge de la Orden de Verificación N° 7011OVE00028, se coligiera que existe una obligación impositiva resultante de las ventas no declaradas, obtenida de la diferencia entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A.; 2) La administración tributaria no revisó la prueba existente en el expediente tributario e ignoró los reclamos presentados por su mandante y, utilizando información de terceras personas, que no se encuentran vinculadas con su representado sacó conclusiones; 3) La resolución determinativa se apoyó en una minuta de contrato de renovación de distribución de productos lácteos, aguas, jugos, refrescos, postres, leche de soya y derivados y, comodato de cajas plásticas con crédito hipotecario de 2 de enero de 2008, que carece de valor legal; 4) La utilización de un método distinto al anunciado en la vista de cargo y la resolución determinativa vulnera la seguridad jurídica y el debido proceso, tal cual se reconoció en el Precedente STG-RJ N° 0345/2007 de 20 de julio; 5) No hubo certeza en el proceso de determinación, debido a que se incorporó la Carta SIN/GDSC/VE/NOT N° 205/2011 de 17 de febrero, obtenida cinco meses antes del inicio del procedimiento de verificación, vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa y, se

apoyó en la supuesta información brindada por PIL Andina SA y Cervecería Boliviana Nacional S.A. más no así en los cuadros cursantes de fs. 784 a 791 y desde fs. 796 a 799, de fs. 804 a 812 y desde fs. 813 a 827; 6) Su representado no fue notificado con la documentación proporcionada por PIL Andina SA y/o Cervecería Boliviana Nacional SA ni obtuvo respuesta a la petición de copias del expediente que solicitó; 7) La falta de certeza en la resolución determinativa afectó el derecho a la motivación de su representado así como el principio de legalidad como elementos del debido proceso; y, 8) Se argumenta respecto a PIL Andina S.A. y luego se concluye que la determinación es fruto de un análisis, en base a las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional, con base en ello, se pregunta ¿qué pruebas se podrán presentar si existe apartamiento a los procedimientos y a las normas?

Asimismo, denuncia que la Autoridad demandada omitió pronunciarse sobre la existencia del crédito fiscal por las compras de productos de PIL Andina S.A. o su posible compensación, situación que lesiona el debido proceso. Reclama que no existe documentación proporcionada, por PIL Andina S.A. que estuviese arrimada al expediente tributario; con base en ello, solicita la nulidad de la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012.

Respecto a la incongruencia de la resolución determinativa:

La Orden de Verificación N° 7011OVE00028 señaló que el objeto de la verificación era el debido fiscal IVA e IT por la compra de productos del proveedor PIL Andina S.A.; sin embargo, concluyó que existiría una obligación impositiva obtenida de la diferencia entre las ventas declaradas y las compras informadas por Cervecería Boliviana Nacional S.A. Si bien el Servicio de Impuestos Nacionales reconoció, ante la Autoridad ahora demandada que cometió un error mecánico al escribir Cervecería Boliviana Nacional S.A. en la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012; sin embargo, la autoridad demandada señaló que se trataría de un lapsus calami que no afecta al acto administrativo, situación que resulta ser una incongruencia que afecta el principio de legalidad y legitimidad del proceso. En ese sentido, tanto la citada Resolución como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, ignoraron la normativa tributaria-administrativa y los lineamientos jurisprudenciales referidos a la congruencia que debe existir en todo acto administrativo.

Sobre la nulidad de la citación con la resolución determinativa:

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 rechazó el reclamo formulado, por su representado, de nulidad de la citación con la resolución determinativa, afirmando que la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN emitió R.A. N° 23-0001872-12 de 22 de noviembre, habilitando horas y días para la notificación conforme a la previsión del art. 83 del Cód. Trib. Boliviano; sin embargo, rompió la regla básica de la competencia que es indelegable. Afirma que la Autoridad de Impugnación Tributaria no estableció la noma o resolución administrativa que habilita la delegación que hubiese realizado el presidente ejecutivo del SIN a los Gerentes Distritales.

Agrega que el aviso de notificación con la R.D. N° 17-0001703-12 fue dejado en el inmueble ubicado en Av. El Palmar N° 1000 en un día inhábil, sábado 29 de diciembre de 2012 y, extrañamente se indicó la existencia de una vista de cargo, situación que vicia del procedimiento y constituye una flagrante violación del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, ya que el aviso tenía como objetivo la citación con un acto administrativo diferente a la resolución determinativa, siendo nula de pleno derecho.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se deje sin efecto los siguientes actos administrativos: a) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero; b) Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre; y, c) R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 571 a 577 vta., contestó en forma negativa señalando: i) La administración tributaria en uso de sus facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, mediante CITE: SIN/DGSC/DF/VE/NOT N° 205/2011 solicitó a PIL Andina S.A. un listado de distribuidores mayoristas de los productos PIL autorizados en la gestión 2008 en el Departamento de Santa Cruz, siendo respondida por Nota PILF-N° 35-2011 de 8 de marzo. Luego la Administración Tributaria el 26 de julio de 2011, notificó al sujeto pasivo con la orden de verificación, modalidad debido IVA y su efecto IT, requerimiento N° 112697, por el que pide al sujeto pasivo la presentación de Declaraciones Juradas, Libro de Ventas y Compras IVA, notas fiscales de respaldo, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos, presentando el contribuyente facturas de compra, talonarios de ventas, Libros notariados de ventas-compra y su representado aclaró que no cuenta con comprobantes de ingresos y egresos, códigos de cuenta, libro diario de contabilidad, kardex, inventarios, extractos bancarios y denuncia por robo de documentos como ser declaraciones juradas y formulario de pago de impuestos de la gestión 2008; ii) Con base en la información obtenida y los existentes en el sistema informático se emitió Informe Final determinando que el Sujeto Pasivo percibió ingresos por venta de productos adquiridos de PIL Andina S.A. los cuales no fueron declarados en su integridad; iii) La resolución determinativa es congruente con el alcance de la verificación y los resultados arribados en la vista de cargo, contando con hechos, datos y elementos aportados durante el proceso de verificación, por lo que no se advierte que se hubiese causado indefensión al contribuyente; iv) Es evidente que el segundo aviso de visita indica una vista de cargo cuando lo correcto era señalar resolución determinativa; sin embargo, el primer aviso dejado se dijo que era para notificar con la resolución determinativa; por ende, no puede haber confusión en cuanto al acto a ser notificado. Además la vista de cargo fue practicada en forma personal el 22 de noviembre de 2012; y, v) La Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN tiene competencia para habilitar horas extraordinarias conforme dispone el art. 83-II del Cód. Trib. Boliviano, habilitándose no sólo horas sino también días, no siendo causal de nulidad el procedimiento de notificación.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General-hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

Corrida en traslado la respuesta, el demandante reiteró los términos de la demanda (fs. 590 a 592). Lo propio ocurrió con la AGIT que indicó no haber mérito para emitir un mayor pronunciamiento sobre el memorial de la réplica (fs. 603 a 604).

La Gerencia Distrital Santa Cruz I del SIN representado por Santos Victoriano Salgado Ticona, por memorial presentado el 11 de agosto de 2014 (fs. 581 a 585), agregó lo siguiente: a) Se utilizó el método de determinación sobre base cierta para la determinación de la deuda tributaria tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa, no pudiendo ser presunta porque el reparo emergió del detalle de facturas emitidas por el ahora demandante así como de las ventas y precios remitidos por la empresa PIL Andina S.A.; b) La R.D. N° 17-0001703-12 es válida porque cumplió con los requisitos legales previstos por el art. 99 del Cód. Trib. Boliviano y el art. 18-2) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07; c) Si bien en la parte resolutive se incurrió en un lapsus calami; sin embargo, se evidenció que la información utilizada corresponde a la empresa PIL Andina S.A. y no así a Cervecería Boliviana Nacional S.A., dicho error no vulneró el debido proceso ni causó indefensión al demandante puesto que desde el inicio tuvo conocimiento del alcance y la naturaleza del proceso determinativo; d) Se habilitó horas extraordinarias para las notificaciones, actuando con plena competencia conforme a la previsión de la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales N° 2166 de 22 de diciembre de 2000 y su reglamento, no existiendo vicio alguno sobre el procedimiento de notificación; e) Se cumplió con la finalidad de las notificaciones y cuidaron el debido proceso del contribuyente en las diferentes etapas del procedimiento administrativo. Con base en ello, pide se declare improbadamente la demanda, confirmando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio, al contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano, de hechos y elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT por los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008 (fs. 3 del anexo 4).

III.2. Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 (fs. 911 a 916 del anexo 5), que estableció la existencia de una deuda tributaria de Bs 641.116,88; equivalente a UFV's 357.754,14, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multas y actas de contravención; en el punto referido al método utilizado refiere que es sobre base cierta y en cuanto al análisis realizado muestra lo siguiente:

1.- "Producto del análisis y revisión de la información proporcionada por el Proveedor PIL Andina S.A. con NIT 1020757027, la documentación presentada por el contribuyente Arabe Sensano Arfe Roberto, así como la extraída del Sistema Integrado de Recaudación para la administración tributaria (SIRAT), se pudo evidenciar que el contribuyente (...) percibió ingresos por ventas de productos adquiridos de su proveedor PIL Andina S.A. en los periodos de septiembre a diciembre de la gestión 2008, los cuales no fueron declarados en su integridad, en los formularios habilitados por el efecto, ni efectuó el pago de acuerdo a lo establecido en el numeral 1 del Art. 70° de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano".

2. "En base a la información proporcionada por su proveedor PIL Andina S.A. en NUIT N° 93 de 26 de enero de 2012, se evidencia la existencia de un contrato firmado por ambas partes vigentes en los periodos verificados..."

3. Respecto a la determinación del precio, señala: "...fue obtenido en función al detalle de las facturas emitidas por el contribuyente Arabe Sensano Arfe Roberto y a la información proporcionada por la empresa proveedora PIL Andina S.A. respecto a los precios vigentes a la fecha de cada compra efectuada por éste, en cumplimiento a la cláusula cuarta del contrato que cursa en el expediente. De acuerdo a esta información se ha evidenciado que el precio de venta utilizado por el Sr. Arabe corresponde al "precio de venta minorista", añadiendo luego "Es importante recalcar que, de acuerdo a la cláusula segunda del contrato de PIL Andina S.A. y el contribuyente (...), los productos comercializados son perecederos y de fluidez diaria, entendiéndose que éstos no llegan a estocarse y almacenarse garantizando su venta de forma continua y rápida, además el contribuyente no presentó documentación que respalde el movimiento de mercaderías (kardex, inventarios, libros de contabilidad) pese haberse las solicitado mediante el requerimiento F-4003 N° 11267".

III.3. R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, que estableció, de oficio, la obligación impositiva del contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano -hoy demandante- por un monto total de UFV's 357.324,02, equivalente a Bs 643.086,76; indicando "...resultante de las ventas no declaradas, obtenido de las diferencias entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A. que tiene incidencia en los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008..." (fs. 945 a 955 del anexo 5; y, 6 a 13 del expediente principal). La mencionada determinación fue impugnada por el contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano mediante recurso de alzada (fs. 118 a 125 del anexo 1).

III.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0254/2013 de 19 de abril, que confirmó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012 (fs. 174 a 184 vta. del anexo 1; y, 165 a 175 vta. del expediente). El contribuyente -hoy demandante- presentó recurso jerárquico (fs. 200 a 210 del anexo 2), obteniendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1172/2013 de 29 de julio, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0254/2013 de 19 de abril, al advertir vicios en la tramitación del recurso de alzada (fs. 288 a 297 del anexo 2; y, fs. 284 a 293 del expediente principal).

III.4.1. Auto de excusa de 13 de diciembre de 2013, realizado por Dolly Karina Salazar Pérez, Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT-SCZ (fs. 317 a 318).

III.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre (fs. 335 a 348), que confirmó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012. En lo referente al examen de la resolución determinativa señaló:

a. "...de la revisión de la resolución determinativa impugnada se evidencia que la misma cumple con los requisitos establecidos y expuestos en el art. 99-II de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano)".

b. "Asimismo, se evidencia que en la parte resolutive primera contiene un error donde dice sobre las compras informadas por la 'Cervecería Boliviana Nacional S.A.' debía decir 'PIL Andina S.A.', error el cual no constituye causal de anulabilidad, ya que cumple con los presupuestos de derecho establecidos en el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA); es decir, que dicho error, se constituye en un lapsus calami, entendiéndose dicho término, como un 'error involuntario e inconsciente al escribir', pero que de ninguna manera provoca que el acto administrativo carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión del administrado...".

c. "...el error en el que incurrió la administración, no causó indefensión al recurrente, puesto que durante todo el procedimiento de determinación estuvo en conocimiento que el objeto de la verificación estaba referido a las ventas que realizó de los productos PIL ANDINA S.A., en cuanto fue notificado legalmente con la orden de verificación, la vista de cargo y finalmente con la resolución impugnada...", concluyendo luego: "...la presente instancia de alzada no advierte causales de anulabilidad dentro del proceso que hayan ocasionado la indefensión alegada por el recurrente, ya que los errores de forma evidenciados, por su mera existencia, no causan afectación alguna al fondo de la situación puesta en análisis, por lo que corresponde desestimar la nulidad de la resolución impugnada".

III.5. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero (fs. 418 a 433 vta. del anexo 3), que confirmó la Resolución ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012 por el IVA e IT de los periodos fiscales: septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, con el siguiente fundamento:

Respecto a los vicios de nulidad en la notificación

1. "...la Orden de verificación se notificó en forma personal el 26 de julio de 2011; en cuyo conocimiento el sujeto pasivo el 2 de agosto de 2011, presentó parte de la documentación requerida dentro del plazo otorgado por la administración tributaria, además de señalar las razones para no presentar la documentación faltante (...) de lo cual se advierte, que hizo uso de su derecho a formular pruebas y alegatos (...) consiguientemente, se notificó personalmente al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDSC/DF/VE/VC0227/2012, N° 23-0001799-12 de 9 de noviembre de 2012, el que se expone los resultados de la verificación, para que este asuma defensa; empero, éste de forma voluntaria no presenta ningún argumento o documentación de descargo...".

2. "...el 29 de diciembre de 2012, funcionarios de la administración tributaria retornaron al domicilio del sujeto pasivo, comunicando con el primer aviso de visita, para proceder a la notificación de la resolución determinativa, empero, al no ser habido el Sujeto Pasivo deja el segundo aviso de visita; ahora de la revisión de este aviso se advierte que evidentemente se consigna como acto a ser notificado la Vista de Cargo CITE: SIN/GDSC/DF/VE/VC/0227/2012, cuando lo correcto era consignar la R.D. N° 17-0001703-12, sin embargo, como ya se mencionó del primer aviso de visita se infiere que el acto a notificarse era la RD; además, que la vista de cargo consignada fue notificada de forma personal al sujeto pasivo el 22 de noviembre de 2012, por lo que no puede existir confusión en cuanto al acto a ser notificado".

3. "...la R.A. N° 23-0001872-12 de 22 de noviembre de 2012, dispone: 'Habilitar el horario extraordinario de 8:30 a.m. a 20:00 p.m., a partir del 23 de noviembre de 2012 al 31 de diciembre de 2012, como día y hora hábiles validadas para las notificaciones de las vista de cargo, resoluciones determinativas y otros documentos emitidos por la Gerencia Distrital Santa Cruz...', de cuyo tenor se tiene que no solo se habilitó horas, sino también días inhábiles para actuar notificaciones; consecuentemente, se tiene que el segundo aviso habría sido efectuado y/o dejado en un día habilitado, por la administración tributaria, no siendo causal de nulidad del procedimiento de notificación".

En cuanto al procedimiento de determinación agregó:

a. "...de la lectura de la R.D. N° 17-0001703-12, se tiene que en la parte considerativa expone los fundamentos de hecho y derecho advertidos durante las diferentes etapas del proceso de determinación que permitieron establecer de forma cierta y clara que los ingresos no declarados por el sujeto pasivo emergen de la venta de productos de PIL Andina S.A., resultado al que se habría llegado de la revisión de la documentación del sujeto pasivo y de la información proporcionada por la referida empresa como proveedora de productos; por lo que si bien en la parte resolutive de la resolución determinativa, se consigna por error a la Cervecería Boliviana Nacional S.A., como proveedor, dicho aspecto se debe a un error o defecto material en el que la administración tributaria habría incurrido; sin embargo, de los antecedentes administrativos es evidente que la información utilizada es la de PIL Andina S.A. y no de la Cervecería Boliviana Nacional S.A., y que las observaciones que emergen de tal verificación fueron de conocimiento del sujeto pasivo con la notificación personal de la vista de cargo, pudiendo éste hacer uso de su derecho a la defensa...".

b. "...la Resolución determinativa impugnada es congruente con el alcance de la verificación y los resultados arribados en la vista de cargo; consignado los hechos, datos y elementos advertidos durante el proceso de verificación que dio lugar a los reparos, y en función a la valoración efectuada a los mismos, establece el origen y concepto que hacen a la deuda tributaria, efectúa la liquidación de la deuda tributaria...".

c. "...la resolución determinativa, contiene todos los requisitos que establecen los art. 99-II, de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) y 19 del D.S. N° 27310 (RCTB), por lo que no se advierte ningún vicio de nulidad ni anulabilidad, toda vez que se emitieron los actos conforme a

procedimiento legal y el contribuyente en todo momento hizo y continúa haciendo uso de su derecho a la defensa respecto a la determinación tributaria por lo que no corresponde aplicar al caso los arts. 35 y 36-II, de la L. N° 2341 (Cód. Trib. Boliviano) aplicables supletoriamente en materia tributaria...”, concluyendo más adelante que: “...la resolución determinativa es un acto administrativo válido, que surten todos sus efectos jurídicos...”.

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar: Si la liquidación contenida en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, emergentes de la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio, fueron realizadas utilizando el método de determinación sobre base cierta previsto por el art. 43-I del Cód. Trib. Boliviano, conforme sostienen la administración tributaria y la autoridad hoy demandada.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso presente se evidencia que la administración tributaria dentro de la orden de verificación N° 7011 OVE00028 de 12 de julio de 2011, realizada al contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano -hoy demandante-, sobre hechos y elementos vinculados al débito fiscal IVA y su efecto en el IT de los periodos fiscales: septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, la administración tributaria, regional Santa Cruz, emitió la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, que estableció la existencia de una deuda tributaria a favor del Fisco equivalente a UFV's 357.754,14, que incluye Tributo Omitido, mantenimiento de valor, intereses, multas y actas de contravención; acto administrativo mencionado que señala que el cálculo de la base imponible fue realizado sobre base cierta, conforme consta a fs. 911 a 916 del anexo 5.

En prosecución de trámites, se dictó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, que estableció la obligación impositiva de Arfe Roberto Arabe Sensano -ahora demandante- por un monto total de UFV's 357.324,02 equivalente a Bs643.086,76.-, afirmando que es en razón al “...resultante de las ventas no declaradas, obtenido de las diferencias entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A. que tiene incidencia en los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008...” (el resaltado es nuestro).

Con esos antecedentes, pese que el contribuyente, Arfe Roberto Arabe Sensano presentó recurso de alzada reclamando las irregularidades denunciadas en la demanda contenciosa administrativa; sin embargo, tanto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre, como la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, resolvieron confirmar la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, siendo ese el motivo por el cual se presentó la presente demanda contenciosa administrativa en el que se denuncia la incorrecta determinación del método de determinación de la base imponible.

En ese sentido, si bien es verdad que la Administración Tributaria, Regional Santa Cruz, rotulara que la determinación de la Base Imponible fue realizada sobre Base Cierta, tal cual consta en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de ese año, reiterado en el memorial de apersonamiento de 11 de agosto de 2014, cursante de fs. 581 a 585 de obrados; sin embargo, los antecedentes que acompañan a la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio de 2011, acreditan todo lo contrario, puesto que el pretendido cobro del adeudo tributario no fue realizado con base en los documentos presentados por el contribuyente, -consistentes en: Facturas de compras de septiembre y octubre, 110 facturas por mes año 2008, facturas de compras de noviembre y diciembre, 128 facturas por mes de la gestión 2008, 10 talonarios de facturas de ventas 2008, Libros notariados de ventas de julio a diciembre de 2008 y libros notariados de compras de julio a diciembre del mismo año, mismos que están detallados por la administración tributaria a fs. 801 del Anexo 5-, siendo el punto de controversia la sospechada de ventas no declaradas ni pagadas por el contribuyente.

En efecto, una vez requerida la información al sujeto pasivo, Arfe Roberto Arabe Sensano, éste reconoció ante la administración tributaria que no cuenta con los comprobantes de ingresos y egresos, ni tiene un plan de código de cuentas ni maneja libros de contabilidad, kárdex o inventarios adicionales, ocasionando que se libre el Acta de Inexistencia de Elementos de 11 de enero de 2012, que refleja que el sujeto pasivo “Desconocía la formalidad del pago de impuestos y que diariamente el manejo operativo del negocio decide hacerlo de manera personalizada. Yo me limito

a realizar pagos impositivos de manera mensual y en los plazos establecidos” (fs. 801 del anexo 5). Ante la imposibilidad de contar con elementos fehacientes, la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, optó por tomar como parámetro la información proporcionada por el Proveedor del contribuyente, PIL Andina S.A. y la extraída del sistema integrado de recaudación para la administración tributaria concluyendo, con base en ello y no así en los documentos presentados por el contribuyente, se dedujo que “...el contribuyente percibió ingresos por ventas de productos adquiridos de su proveedor PIL Andina S.A. en los periodos de septiembre a diciembre de la gestión 2008, los cuales no fueron declarados en su integridad...” (fs. 911 a 916 del Anexo 5). Si bien, la administración tributaria está autorizada para arribar a resultados que indiquen razonablemente la existencia de una posible conducta contraventora; sin embargo, al haber establecido que dicha labor fue realizada sobre base cierta, el art. 43-I del Cód. Trib. Boliviano establece que dicho método comprende lo siguiente: “La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo”.

En el caso presente, la propia Administración Tributaria, Regional Santa Cruz, efectúa un acta de inexistencia de elementos, que da cuenta de la imposibilidad material de contar con registros kárdex y/o inventarios que permita realizar el control efectivo de los productos comercializados no declarados por el sujeto pasivo, Arfe Roberto Arabe Sensano; y, es más, para establecer el precio acude a revisar los términos pactados entre la empresa proveedora PIL Andina S.A. y Arfe Roberto Arabe Sensano -hoy demandante-, estableciendo luego que se

trataría de un "precio de venta minorista"; es decir, el precio lo establece el propio ente fiscalizador y no así el efectivamente realizado por las partes conforme prevé el art. 17.1 del Cód. Trib. Boliviano; consiguientemente, no se evidencia que se hubiese seguido el método de determinación sobre base cierta como sostiene la administración tributaria, que fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero.

La falta de correspondencia de los antecedentes cursantes en obrado con el método utilizado para el cálculo de la Base Imponible, ciertamente ocasionó que la Vista Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, se constituyera en un acto arbitrario -de hecho y no de derecho- que afectó groseramente el debido proceso del contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano, previsto en el art. 68-6 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que no contiene resultados que permitan establecer de manera certera el hecho generador de la obligación tributaria; consecuentemente, resulta inaceptable que la administración tributaria fundamente su pretensión en un método -base cierta- que no guarda correspondencia con el análisis realizado en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012. El art. 96-I del Cód. Trib. Boliviano señala: " La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación", incumplimiento que acarrea su nulidad por ser un requisito de validez de la vista de cargo, conforme prevé el art. 96-III del citado cuerpo legal.

El error precedentemente expuesto repercutió en la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, por cuanto no reparó la liquidación previa realizada en la Vista de Cargo Vista Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y, más al contrario la ratificó al concluir que el monto total de UFV's 357.324,02 es el "...resultante de las ventas no declaradas, obtenido de las diferencias entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A. que tiene incidencia en los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008", incurriendo en el mismo defecto a momento de realizar la determinación del adeudo tributario que se pretende cobrar. De ahí que la resolución determinativa ya citada se constituya en un acto arbitrario contrario al debido proceso reconocido por el art. 115-II y 117-I de la C.P.E. y las garantías previstas en el art. 8-1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, normativa aplicable en materia tributaria por su directa aplicación y justiciabilidad.

En armonía con las citadas disposiciones legales, el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano establece que: "La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa" (el resaltado nos corresponde), concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Por lo expuesto, no queda duda en que tanto la Vista Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de ese año se constituyeron en actos arbitrarios que no establecieron la existencia efectiva de las ventas no declaradas en el periodo verificado, situación que no fue corregida en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero; por ende, corresponde disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo a efecto de que el método de determinación de la base imponible guarde relación con los antecedentes y elementos recogidos durante la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio de 2011; dejando constancia que se cumple con el principio de especificidad que rige en materia de nulidades por cuanto es nulo el acto administrativo que sea contrario a nuestra Ley Fundamental y no cumpla con los requisitos esenciales para su validez conforme prevé el art. 35-I-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y, los arts. 96-III y 99-II in fine del Cód. Trib. Boliviano.

Finalmente, sobre la incongruencia de la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, así como de la nulidad de su citación, al advertir la vulneración de un elemento esencial (imprecisión del método de determinación de la base imponible) en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de ese año, se hace innecesario ahondar en la congruencia y los vicios procesales, puesto que la inadecuada utilización del método de determinación de la base imponible que no fue corregido por la resolución determinativa referida ni por las resoluciones emitidas en instancia de impugnación, ocasionan la existencia de un acto arbitrario que merece ser corregido ab initio.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega a la convicción de que la Autoridad demandada no corrigió el error esencial incurrido en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de ese año, referido al método de determinación de la base imponible, que repercutió en la liquidación y determinación final del adeudo tributario, correspondiendo declarar probada la demanda para garantizar las debidas garantías del contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 470 a 486 vta., interpuesta por Arfe Roberto Arabe Sensano representado por José Barnadas Jordán; y, en consecuencia, ANULA obrados hasta el vicio más antiguo, esto es la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, inclusive y, ORDENA a la Gerencia Distrital Santa Cruz I del SIN emita una nueva liquidación que muestre coherencia en el método de determinación utilizado en la base imponible, con los antecedentes colectados durante la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio de 2011 y, los resultados alcanzados, respetando el debido proceso, así como los principios de legalidad y razonabilidad.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



496

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 28 a 30 vta., interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera en representación de la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 61 a 68, el apersonamiento del tercero interesado cursante de fs. 33 a 34 vta.; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Al advertir la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las transacciones (IT) correspondiente al periodo febrero de 2005, la administración tributaria, en uso de sus facultades, determinó la base imponible mediante el método de la base presunta utilizando el cálculo promedio de las declaraciones Juradas de similares características que derivó en la Vista de Cargo N° 2031703923 de 9 de noviembre de 2012, que estableció el importe por UFV's 1220 (un mil doscientos veinte Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalente a Bs 2 183; misma que fue notificada en forma personal el 9 de noviembre de 2012.

Ante la no presentación de descargos, se pronunció la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00502/2013 de 6 de junio; y, una vez notificada al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, este presentó recurso de alzada en el que se limitó a pedir la extinción de la obligación tributaria. Ante la existencia de una determinación contraria a la administración tributaria, plantearon recurso jerárquico, misma que concluyó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°00952014 de 20 de enero, que revocó en su totalidad la resolución determinativa antes citada.

I.2. Fundamentos de la demanda

Refiere que el art. 5-II del Cód. Trib. Boliviano prevé la aplicación supletoria de los principios generales del derecho tributario, cuando existen vacíos legales y, en su defecto, el de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular. En el caso concreto, afirma que el art. 1492-I del Cód. Civ. establece que los derechos se extinguen por prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que prevé la ley. Afirma que no hubo inacción por parte de la administración tributaria porque el contribuyente ingresó en mora cuando fue notificado con la Vista de Cargo N° 2031703923 el 9 de noviembre de 2012, conforme dispone el art. 341-1 del CC; la citada notificación -a decir del demandante interrumpe la prescripción como señala el art. 1503.2 del CC que prevé: "La prescripción se interrumpe también por cualquier otro acto que sirva para constituir en mora al deudor", con base en ello, enfatiza que las notificaciones practicadas con la vista de cargo y la resolución determinativa impidieron la prescripción.

Finalmente, sostiene que el incumplimiento de las obligaciones tributarias genera daño económico y, que se realizó una incorrecta interpretación del art. 152 del Cód. Trib. Boliviano.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0095/2014 de 20 de enero, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 00502/2013 de 6 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 61 a 68, contestó en forma negativa señalando:
1) No existe vacío legal respecto al término para ejecutar la deuda tributaria, ya que es de 4 años, conforme prevé el art. 59 del Cód. Trib.

Boliviano, de tal forma, que no se puede aplicar por analogía el régimen de la prescripción del Código Civil; 2) La imprescriptibilidad de la deuda tributaria sólo está referido a la facultad de ejecución y para la determinación de la deuda tributaria, siendo aplicable el código tributario boliviano; es decir, en materia tributaria la obligación impositiva no prescribe de oficio y lo que se extingue son las acciones o facultades de la administración tributaria por el transcurso del tiempo; 3) Realizaron el cómputo de la prescripción conforme a la previsión del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que los hechos denunciados por el actor como interrupción se alejan de la realidad; y, 4) Citando precedentes del sistema de Doctrina Tributaria, Nos. AGIT-RJ/0438/2013, 2293/2013, 0080/2014 y 0089/2014, indica que la responsabilidad por daño económico al Estado es aplicable, de acuerdo a la L. N° 1178, respecto a la conducta positiva o inacción de los servidores públicos que tuvieron a su cargo la gestión institucional de dar cumplimiento a la normativa vigente, encontrándose plenamente vigente el régimen de la prescripción en el código tributario boliviano, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317; y, sobre la prescripción, cita las Resoluciones Nos. AGIT-RJ 0097/2010, 2167/2013, 2231/2013, 2293/2013 y 0044/2014, que reconocen el régimen de la prescripción y las causales de suspensión previstas por los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Distrital I del SIN reiteró los términos de la demanda (fs. 75 a 76). Lo propio ocurrió con la AGIT que añadió que no se ha podido enervar los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico que hoy se impugna (fs. 81 a 83).

Carlos Feraude Velásquez -tercero interesado-, por memorial presentado el 30 de septiembre de 2014, se apersonó y se adhirió a los fundamentos contenidos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero, reiterando que en el caso presente operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para la determinación del impuesto (fs. 33 a 34 vta.).

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Vista de Cargo, N° Orden 2031703923, de 9 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I, a través del cual comunica a Carlos Feraude Velásquez -ahora tercero interesado- la inexistencia de presentación de la declaración jurada del IT del periodo febrero de 2005 y, sobre base presunta, liquidó el adeudo que asciende a UFV's 1 220 (fs. 1 del anexo 2); notificándose personalmente al contribuyente antes referido, el 9 de noviembre de ese año (fs. 2 del anexo 2).

III.2. Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00502/2013 de 6 de junio, que resolvió determinar de oficio la obligación tributaria del impuesto IT de la gestión 2005, en UFV's 771 que hace un total de Bs 1 417; mas sanción por tributo omitido (fs. 8 a 9 del anexo 2), notificándose, de manera personal, a Carlos Feraude Velásquez -hoy tercero interesado- el 22 de julio de 2013 (fs. 1 del anexo 1).

III.3. Recurso de alzada presentado por Carlos Feraude Velásquez, mediante el cual opone prescripción (fs. 4 a 5 vta. del anexo 1), mismo que es respondido negativamente por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN (fs. 13 a 15 del anexo 1).

III.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1089/2013 de 4 de noviembre, que resolvió revocar la R.D. N° 00502/2013 de 6 de junio, declarando prescrita la deuda tributaria relativa al impuesto IT del periodo febrero de 2005 (fs. 46 a 54 vta. del anexo 1), siendo impugnada por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN mediante recurso jerárquico (fs. 58 a 61 del anexo 1).

III.5. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1089/2013 de 4 de noviembre (fs. 84 a 93 vta. del anexo 1).

Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si, es correcta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero, respecto a la prescripción de la facultad de la administración tributaria de exigir el pago al contribuyente: Carlos Feraude Velásquez, del impuesto IT de la gestión febrero de 2005.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

IV.1. Consideraciones previas.

Previo a la resolución de la causa es necesario aclarar que tratándose de hechos que tuvieron origen en el periodo fiscal febrero de 2005, la normativa legal aplicable al régimen de la prescripción será la que estuvo vigente en aquel entonces, por cuanto el art. 123 de la C.P.E., señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de

corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución". De la misma manera razonó este Tribunal en la Sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, que indicó: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012..."; por ende, no corresponde aplicar al presente caso las modificaciones realizadas al art. 59 del Cód. Trib. Boliviano por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible", debido a que no estuvieron vigentes para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria.

En ese contexto, aclarar que el régimen de prescripción, su cómputo y las causales de interrupción o suspensión se realizará conforme a los arts. 59 y siguientes del Cód. Trib. Boliviano, sin las modificaciones introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en cuanto a la imprescriptibilidad de la obligación tributaria.

IV.2. Resolución del caso.

De la revisión de antecedentes, se advierte que una vez emitida la Vista de Cargo, Orden N° 2031703923, de 9 de noviembre de 2012, que practicó liquidación, sobre base presunta, del adeudo tributario del impuesto IT de la gestión febrero de 2005; una vez notificada al contribuyente Carlos Feraude Velásquez el 9 de noviembre de 2012 y, vencido el plazo para la presentación de los descargos, la Administración Tributaria pronunció la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00502/2013 de 6 de junio, que resolvió determinar de oficio la obligación tributaria del impuesto IT de la citada gestión, en UFV's 771 que hace un total de Bs 1 417; mas sanción por tributo omitido, notificándose de manera personal a Carlos Feraude Velásquez -hoy tercero interesado- el 22 de julio de 2013. Con esos antecedentes, el ahora tercero interesado, opuso prescripción en su recurso de Alzada, mismo que fue resuelto en forma favorable, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1089/2013 de 4 de noviembre, que determinó revocar la R.D. N° 00502/2013 de 6 de junio, declarando prescrita la deuda tributaria relativa al impuesto IT del periodo febrero de 2005, siendo confirmada, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero.

Por lo expuesto, se evidencia que si bien es verdad que el art. 5-II del Cód. Trib. Boliviano prevé la aplicación supletoria de los principios generales del derecho tributario o en su defecto las previsiones legales de otras ramas jurídicas, cuando exista un vacío normativo; sin embargo, tratándose del Instituto jurídico de la prescripción la misma se encuentra regulada por los arts. 59, 60, 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, no existiendo vacío legal que autorice la aplicación supletoria del código civil tratándose -valga la redundancia- del régimen de la prescripción. En consecuencia, no corresponde aplicar los arts. 341-1) y 1503-II del CC, referido a la constitución en mora y la interrupción por citación judicial reclamado por la entidad demandante, puesto que el art. 59-I del Cód. Trib. Boliviano, norma especial, prevé: "Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas; 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria" (las negrillas son nuestras). Asimismo, el art. 60-I del citado cuerpo legal establece: "Excepto en el núm. 4-I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo". Y, el art. 61 del Cód. Trib., ya citado, señala las causales de interrupción al indicar: "La prescripción se interrumpe por: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción".

En ese contexto, corresponde verificar si fue correcta la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de confirmar la prescripción de la facultad de la administración tributaria para exigir el pago al contribuyente: Carlos Feraude Velásquez, del impuesto IT de la gestión febrero de 2005, contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero. Al respecto, el cómputo de prescripción del impuesto IT del periodo fiscal: febrero de 2005, se inició el 1 de enero de 2006 (al año siguiente en que se produjo el vencimiento del pago, art. 60-I del Cód. Trib. Boliviano) y concluyó el 31 de diciembre de 2009; y, siendo que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, Carlos Feraude Velásquez -tercero interesado- fue notificado el 22 de julio de 2013, con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00502/2013 de 6 de junio (causal de interrupción prevista en el art. 61.a) del Cód. Trib. Boliviano), se colige que la notificación practicada con la resolución determinativa fue realizada de manera extemporánea, cuando ya había operado la prescripción, siendo legal y correcta la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero.

Finalmente, sobre el daño económico al Estado que se estaría ocasionando al impedir que la Administración Tributaria pueda exigir el cobro del adeudo tributario, dicha temática fue abordada en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, que indicó: "Respecto a la conculcación e inobservancia del artículo 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el artículo 152 del CTB, dispone que 'si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado'; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por

funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por sala plena de este Tribunal” (el resaltado nos corresponde). Jurisprudencia citada, reiterada y consolidada en las Sentencias de Sala Plena Nos. 212/2014 de 15 de septiembre, 589/2015 de 10 de diciembre, 003/2016 de 15 de febrero, 239/2016 de 14 de junio; y, Sentencias de Sala Plena Nos. 282/2016, 285/2016, 290/2016 y 314/2016, todos de 13 de julio; razonamiento que este Tribunal mantiene y ratifica. De ahí, que el actor no pueda alegar que la conducta del contribuyente: Carlos Feraude Velásquez -hoy tercero interesado- ocasione daño económico al Estado, puesto que el sujeto pasivo de la obligación tributaria hizo uso de su derecho a oponer prescripción, previsto en el art. 109-II.1 del Cód. Trib. Boliviano y el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, facultad que está protegida y garantizada por el art. 14-III de nuestra Ley Fundamental que señala: “El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos”, no pudiendo el sujeto pasivo ser obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni a privarse de lo que éstas no prohíban, respecto a la obligación tributaria que pretende exigir la administración tributaria ya prescrita conforme los fundamentos expuestos en el presente fallo.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, este tribunal llega a la convicción de que la Autoridad demandada no actuó de manera arbitraria e ilegal al disponer la prescripción de la acción de cobro del IT, correspondiente al periodo fiscal: febrero de 2005, iniciado por la administración tributaria contra el contribuyente Carlos Feraude Velásquez, correspondiendo declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 28 a 30 vta., interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera en representación de la Gerencia Distrital La Paz I del SIN; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0095/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por los motivos expuestos *ut supra*, sin costas al tratarse de una institución pública.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



497

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 26 a 32 vta., interpuesta, por Boris Walter López Ramos en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 85 a 89, el apersonamiento del Tercero Interesado Banco de Cochabamba SA en liquidación, < cursante de fs. 76 a 79; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 17 de agosto de 2009, el contribuyente -Banco de Cochabamba SA en liquidación- presentó Declaración Jurada del Régimen Complementario del IVA-Retenciones del periodo fiscal: agosto de 2009, contenido en el F-604 con N° de Orden 7031690904, que declara un saldo a favor del Fisco de Bs 720.- empero, ante el no pago de la deuda tributaria, el 7 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente con el Proveído de inicio de Ejecución Tributaria N° 24-01395-12, comunicándole el inicio de la ejecución tributaria.

A efecto de dar cumplimiento al art. 165 del CTB, la Administración Tributaria inició el procedimiento sancionador notificando al citado contribuyente con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0377-13, concediendo el plazo de 20 días para presentar descargos o en su caso proceder al pago de la sanción por omisión de pago. Dentro del plazo concedido, se presentó una nota -prueba de descargo- adjuntando entre otros, fotocopia simple del Formulario 521 de Solicitud de Rectificación con N° de Orden 7031733033 de 16 de septiembre de 2009, que no indica el detalle a rectificar ni acompaña la Resolución de aceptación o rechazo de la pretendida rectificatoria.

Siendo que la declaración jurada constituye un principio de verdad material, que no pudo ser desvirtuada por el contribuyente, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13, que castigó al contribuyente, Banco de Cochabamba SA en liquidación, por la falta de pago de la obligación tributaria auto determinada, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago, prevista en el art. 165 del CTB. En prosecución de trámites, el contribuyente, presentó recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0842/2013, que resolvió anular obrados hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio.

El 19 de diciembre de 2013, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico contra la referida resolución, que fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 20 de enero, que confirmó la Resolución impugnada, con reposición hasta que la Administración Tributaria emita una nueva Resolución que valore los descargos presentados.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La resolución de Recurso Jerárquico ya citada señala que no se habría valorado el formulario de pago presentado y que la Resolución Sancionatoria no se encontraría fundamentada; sin embargo, el art. 78-I del CTB dispone que toda rectificatoria debe contar con la previa verificación de la Administración Tributaria y el art. 28-II del D.S. N° 27310 prevé que debe estar aprobada antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surtirá efecto, procedimiento que también está previsto en el art. 12-II de la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0033-04 y los arts. 2, 4 y 5 del DS 25183 de 18 de septiembre de 1998.

Sostiene que la normativa referida fue ignorada en la resolución jerárquica porque el supuesto trámite de rectificatoria alegado nunca fue aprobado por la administración tributaria, antes de su presentación en el sistema financiero, verdad material que es innegable. Asimismo, agrega que el contribuyente no realizó el seguimiento del trámite en el área de fiscalización ni presentó petición formal fundamentada adjuntando la documentación de soporte y del proyecto de declaración jurada rectificatoria; por lo que, bajo el principio de legalidad, no corresponde validar la actuación de la AGIT.

Con relación a la supuesta nulidad dispuesta, afirma que la Resolución Sancionatoria emitida contiene los requisitos exigidos por el art. 28 de la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA): competencia, causa, objeto, procedimiento, fundamento y finalidad. Afirma, que no vulneró el derecho a la seguridad jurídica, el debido proceso ni la defensa en razón a que el contribuyente tuvo conocimiento del proceso sancionador y aseguró el derecho a la legítima defensa. Luego de describir las actuaciones realizadas en sede administrativa y hacer alusión al principio de verdad material, concluye que la Administración Tributaria realizó la respectiva valoración, fundamentación y se pronunció sobre los descargos y alegatos presentados por el contribuyente, estableciendo de manera clara que la Declaración Jurada rectificatoria para ser válida debe estar autorizada.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 85 a 89, contestó en forma negativa señalando: 1) Después de hacer la relación del expediente, concluyó que la Administración Tributaria no consideró ni valoró todas las pruebas y argumentos de descargo presentados por el Sujeto Pasivo de la obligación tributaria, pues la descripción de la prueba, su análisis y norma que motiva su aceptación o rechazo no forma parte de la fundamentación del acto administrativo, requisito esencial conforme establece el inc. h), num. 3 del art. 17 de la RND N° 10-0037-07, concordante con el art. 28-e) del art. 28 de la LPA; 2) Si bien la resolución sancionatoria contiene, en el visto, la descripción de los antecedentes de hecho de los cuales emerge la presunta contravención por omisión de pago del RC-IVA agentes de retención del periodo agosto de 2009; sin embargo, no se evidencia que la fundamentación estuviera realizada en base a la información proporcionada por el contribuyente, puesto que se omitió valorar la Boleta de Pago F-1000 con N° de Orden 7031737225 presentado como descargo, por lo que el acto impugnado no reúne los elementos esenciales exigidos por Ley; 3) La Administración Tributaria únicamente efectuó la valoración de la solicitud de rectificatoria sin explicar los motivos por los cuales la Boleta de Pago F-1000 presentada con N° de Orden 7031737225 de 17 de septiembre de 2009 y el Comprobante de Depósito del Banco Nacional de Bolivia por Bs 178.- no fueron tomados en cuenta para su valoración, por lo que la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 no se encuentra fundamentada vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa; 4) Un acto es anulable cuando causa indefensión de los interesados, conforme dispone el art. 36.II de la LPA; y, 5) Citando precedentes del Sistema de doctrina tributaria, AGIT-RJ/0252/2011, 1640/2013 y 0405/2013, referidos a la obligatoriedad de motivar y valorar los descargos presentados con el fin de que el contribuyente conozca claramente de qué debe defenderse.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro

derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces superintendencia tributaria general -hoy AGIT.

Corrida en traslado la respuesta, la Gerencia Distrital I del SIN reiteró los términos de la demanda (fs. 93 a 97 vta.). Lo propio ocurrió con la AGIT que añadió que no se ha podido enervar los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico que hoy se impugna (fs. 101 a 102).

Antonio Rivas Vargas en su condición de Interventor Liquidador de Banco Cochabamba SA en Liquidación -hoy tercero interesado-, por memorial presentado el 29 de agosto de 2014, se apersonó y se adhirió a los fundamentos contenidos en la resolución de recurso jerárquico impugnada, añadiendo lo siguiente: i) La Administración Tributaria no analizó la boleta de pago F-1000 con número de Orden 7031737225, que demuestra que la entidad que representa pagó el impuesto cuestionado, es más cubrió la deuda en demasía y, es por ello, que procedieron a la solicitud de rectificación con N° de Orden 7031733033 de 16 de septiembre de 2009, misma que hasta la fecha no ha sido resuelta, transcurriendo cinco años sin tener respuesta; y, ii) A momento de emitir la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 no se pronunciaron sobre los siguientes descargos: papeleta de depósito -Banco Nacional de Bolivia de 17 de agosto de 2009, Form. 1000 que paga el Form. 604, periodo julio de 2009 por el monto de Bs 720.- copia del Form. 604 extraído del Portal Newton de Impuestos Nacionales el 25 de agosto de 2013, correspondiente al mes julio 2009, papeleta de depósito en Banco Nacional de Bolivia, de 17 de septiembre de 2009, Form. 1000, que paga el Form. 604, periodo agosto de 2009, por Bs178, Form. 1000, Boleta de Pago por el periodo agosto de 2009 para el pago del Form. 604 por Bs178, impreso del Portal Newton el 16 de septiembre de 2009, Form. 604, periodo agosto de 2009, con N° de Orden 7031690904 por Bs720, Reporte del Libro Mayor, cuenta 242.03.1.02.00, Régimen Complementario IVA, Retención Funcionarios periodo del 1 al 31 de agosto de 2009, Form. 521 v1, N° de Orden 7031733033 de 16 de septiembre de 2009, de rectificación del Form. 604 con N° de Orden 7031690904. Con base en ello, afirma que se lesionó el debido proceso (fs. 76 a 79).

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Proveído de Inicio Ejecución Tributaria N° 1085/2012 de 20 de julio, que comunica al contribuyente, Banco de Cochabamba SA en liquidación, el inicio de la ejecución de la Declaración Jurada N° 7031690904, Form. 604 correspondiente al RC-IVA de 17 de agosto de 2009, por el monto declarado y no pagado de Bs720 (setecientos veinte bolivianos) (fs. 1 del Anexo 2).

III.2. Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0377-13 de 1 de marzo de 2013, que resuelve iniciar Sumario Contravencional contra Banco de Cochabamba SA en liquidación, al evidenciarse el no pago de la deuda tributaria auto determinada mediante F-604 con N° de Orden 7031690904 correspondiente al impuesto RC-IVA Retenciones del periodo agosto de 2009, tipificando la conducta como Omisión de Pago prevista en el art. 165 del CTB, cuya sanción corresponde al cien por ciento del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda a la fecha de vencimiento 18 septiembre de 2009 (fs. 9 a 10 del Anexo 2), notificándose, al hoy tercero interesado el 22 de abril de 2013 (fs. 14 del Anexo 2).

III.2.1. Mediante nota presentada el 13 de mayo de 2013 (fs. 16 a 20 del Anexo 2), Banco de Cochabamba SA, en liquidación, presentó pruebas de descargo, señalando entre otros, que el monto del impuesto RC-IVA de Bs178, correspondiente al mes de agosto de 2009, fue cancelado el 17 de septiembre de 2009, según comprobante de Depósito del Banco Nacional de Bolivia, con N° de Orden 7031737225 Form. 1000 v.1., que paga el Form. 604 V2 y según Boleta de Pago Formulario 1000 N° Orden 7031737225, cuyo monto de pago en efectivo es también de Bs178, por similar periodo. Asimismo, adjuntó como pruebas de descargo los siguientes:

- Papeleta de depósito, Banco Nacional de Bolivia, de 17 de agosto de 2009, Form. 1000 que paga Form. 604, periodo julio de 2009 por Bs 720.

- Copia del Formulario 604 extraído del portal Newton de Impuestos Nacionales el 25 de agosto de 2013, correspondiente al periodo julio de 2009.

- Papeleta de depósito, Banco Nacional de Bolivia, de 17 de septiembre de 2009, Form. 1000, que paga el Form. 604 del periodo agosto de 2009, por Bs 178.

- Formulario 1000, Boleta de pago por el periodo agosto de 2009, para el pago del Formulario 604, por Bs 178.- impreso del portal Newton en fecha 16 de septiembre de ese año.

- Form. 604 periodo agosto de 2009, N° Orden 7031690904 por Bs 720.- que demuestra el evidente error en el llenado del formulario.

- Reporte del Libro Mayor, cuenta 242.03.1.02.00, RC-IVA Retención Funcionarios periodo 01/08/2009 al 31/08/2009.

- Formulario 521 v1 N° Orden 7031733033 de 16 de septiembre de 2009, de Rectificación del Form. 604 con N° de Orden 7031690904.

La descripción realizada se encuentra acompañada con fotostáticas legalizadas de depósitos bancarios realizados en Banco Nacional de Bolivia SA, información de portal Newton de contribuyentes, boletas de pago, extracto del Libro Mayor adjuntos de fs. 21 a 27 del Anexo 2.

III.3. Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, que resolvió sancionar al contribuyente Banco de Cochabamba SA, en liquidación, por haber incurrido en Omisión de Pago al presentar la Declaración Jurada F-604, con N° de Orden 7031690904, correspondiente al impuesto RC-IVA Retenciones del periodo agosto de 2009, sin realizar el pago del impuesto auto determinado (fs. 28 a 30 del Anexo 2); determinación que es impugnada por Banco de Cochabamba SA, en liquidación, mediante Recurso de Alzada (fs. 13 a 17 del Anexo 1).

III.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0842/2013 de 2 de diciembre, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio de ese año, disponiendo se emita una nueva resolución que esté razonablemente fundada y valore las pruebas existentes (fs. 83 a 93 del Anexo 1); decisión que fue impugnada, por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN a través de Recurso Jerárquico (fs. 109 a 112 vta.).

III.5. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero, que confirmó la Resolución ARIT-SCZ/RA 0842/2013 de 2 de diciembre (fs. 134 a 142 del Anexo 1).

IV. Identificación del problema jurídico planteado

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si, la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, incurrió en omisión valorativa y carece de motivación como sostiene la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes, se advierte que una vez que la Administración Tributaria, emitiera el Proveído de Inicio Ejecución Tributaria N° 1085/2012 de 20 de julio, se dictó el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0377-13 de 1 de marzo de 2013, que determinó iniciar Sumario Contravencional contra Banco de Cochabamba SA (en liquidación), por el no pago de la deuda tributaria contenida en la Declaración Jurada contenida en el F-604 con N° de Orden 7031690904 correspondiente al impuesto RC-IVA (Retenciones) del periodo fiscal: agosto de 2009, tipificando la conducta como Omisión de Pago prevista en el art. 165 del CTB.

Durante la vigencia del plazo de veinte días concedido por la Administración Tributaria, el contribuyente presentó pruebas de descargo, conforme se indicó en el punto III.2.1 del presente fallo judicial, consistentes en: a) Papeleta de depósito, Banco Nacional de Bolivia, de 17 de agosto de 2009, Form. 1000 que paga Form. 604, periodo julio de 2009 por Bs 720.- b) Copia del Formulario 604 extraído del portal Newton de Impuestos Nacionales el 25 de agosto de 2013, correspondiente al periodo julio de 2009; c) Papeleta de depósito, Banco Nacional de Bolivia, de 17 de septiembre de 2009, Form. 1000, que paga el Form. 604 del periodo agosto de 2009, por Bs 178.- d) Formulario 1000, Boleta de pago por el periodo agosto de 2009, para el pago del Formulario 604, por Bs 178.- impreso del portal Newton en fecha 16 de septiembre de ese año; e) Form. 604 periodo agosto de 2009, N° Orden 7031690904 por Bs 720.- f) Reporte del Libro Mayor, cuenta 242.03.1.02.00, RC-IVA Retención Funcionarios periodo 01/08/2009 al 31/08/2009; y, g) Formulario 521 v1 N° Orden 7031733033 de 16 de septiembre de 2009, de Rectificación del Form. 604 con N° de Orden 7031690904.

Con esos antecedentes, se pronunció la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, que resolvió sancionar al contribuyente Banco de Cochabamba SA, en liquidación, por omisión de pago al presentar la Declaración Jurada F-604, con N° de Orden 7031690904, correspondiente al impuesto RC-IVA Retenciones del periodo agosto de 2009, afirmando que el contribuyente, Banco de Cochabamba SA (en liquidación), no realizó el pago del impuesto auto determinado, siendo luego anulado por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0842/2013 de 2 de diciembre, por falta de motivación y valoración de las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; decisión que fue confirmada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero -ahora cuestionada.

A efecto de examinar la veracidad del reclamo presentado por la entidad demandante, se tiene que la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, fundó la decisión de sancionar la conducta de Banco de Cochabamba SA (en liquidación) con base en el siguiente razonamiento:

1) "...en 13 de mayo de 2013, la Sra. Carolina G. Carrasco Pedriel en calidad de Representante Legal, del contribuyente Banco de Cochabamba S.A. en liquidación con NIT 1025623025, presentó memoriales NUIT 3065 y 3066, presentados en calidad de descargos dentro de término por los Autos Iniciales de Sumario Contravencionales N° 25-0377-13 y N° 25-0376-13, por el periodo fiscal ago/09, respecto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado y a las Retenciones al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, respectivamente, ambos de 1 de marzo de 2013".

2) "...el contribuyente señaló que tuvo errores en el llenado de sus formularios señalados precedentemente, razón por la cual en 16/09/2009, presentó a la Administración Tributaria formularios N° 521 v.1. con el objetivo de enmendar sus errores, al respecto cabe señalar que, la Unidad de Cobranza Coactiva dependiente del Depto. Jurídico no puede considerar los formularios de solicitud de rectificatorias Form-521 con N° de Orden 7031732935 y 7031733033 como rectificatorias aprobadas..."

3) "Una DD.JJ rectificatoria que, es a favor del contribuyente, para que esta sea válida debe estar autorizada y/o aprobada por la Administración Tributaria conforme prescribe en el Art. 28 parágrafo II del Decreto Supremo N° 27810, por consiguiente, siendo que no presentó una DD.JJ autorizada, no está desvirtuado la existencia de su deuda tributaria, por lo que, corresponde la continuidad de dicho proceso iniciado".

Si bien la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN sostiene que no afectó el debido proceso del contribuyente, por cuanto Banco de Cochabamba SA (en liquidación) tuvo conocimiento del Proveído de Inicio Ejecución Tributaria N° 1085/2012 de 20 de julio, así como de las posteriores actuaciones sin que hubiese obstaculizado o impedido formalmente el derecho a la defensa del ahora tercero interesado; sin embargo, la garantía del debido proceso no puede quedar limitada únicamente al aspecto formal o adjetivo como pretende la entidad demandante, puesto que la vigencia plena del debido proceso -en el Estado Plurinacional de Bolivia-, exige la coexistencia en materia tributaria del debido proceso sustantivo, conforme mandan los arts. 115-II y 323-I de la C.P.E. Por su parte, la SC 0683/2013 de 3 de junio, a tiempo de mostrar el desarrollo evolutivo del debido proceso, indicó:

"...en el marco de una interpretación progresiva del derecho al debido proceso, es evidente que el elemento motivación, no puede quedar como un presupuesto estático del debido proceso en su faceta adjetiva, sino por el contrario, en el marco de una evolución interpretativa a ser adoptada por este tribunal, la motivación, debe además ser reconocida como un elemento esencial del debido proceso sustantivo, ya que

tal como se dijo precedentemente, el ideal constitucional de la razonabilidad prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables.

En el marco de lo expuesto, debe precisarse que desde una perspectiva del debido proceso adjetivo, el máximo contralor de derechos fundamentales, indicó que toda decisión jurisdiccional o administrativa para asegurar el derecho a la motivación como elemento de las reglas de un debido proceso, debía contener los siguientes aspectos: i) La determinación con claridad de los hechos atribuidos a las partes procesales; ii) La exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes; iii) Al puntualizar de manera expresa a los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto; iv) La descripción de forma individualizada de todos los medios de prueba aportados por las partes procesales; v) La valoración de manera concreta y explícita de todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada; y, vi) La determinación del nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado. En este marco, debe además señalarse que la determinación del nexo de causalidad antes mencionado, en cuanto al presupuesto de la norma aplicable, para cumplir con la exigencia de la razonabilidad, debe además establecer pautas de interpretación reconocidas por la teoría jurídica, para evitar así decisiones e interpretaciones normativas arbitrarias.

En este orden, el presupuesto desarrollado supra en el numeral 6, en una interpretación evolutiva del derecho al debido proceso, no solamente asegura el respeto a la motivación como elemento del debido proceso adjetivo, sino también resguarda la razonabilidad de toda sentencia judicial o acto administrativo; en consecuencia, en tanto y cuanto las autoridades judiciales o administrativas observen este último presupuesto, se tendrá por cumplido el ideal constitucional de la razonabilidad, el cual, tal como se indicó, prescribe una práctica democrática basada en entendimientos razonados y razonables” (el subrayado es nuestro); fallo jurisprudencial vinculante tanto para la Administración Tributaria como para los que administran justicia.

En armonía, con nuestra Norma Fundamental, el art. 35-I de la Ley del Procedimiento Administrativo, prevé: “Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado”, disposición aplicable en materia tributaria por la previsión del art. 74-1 del CTB, al margen de la aplicación directa de nuestra Norma Suprema -principio de jerarquía normativa.

En ese contexto, se evidencia que a pesar de que el contribuyente, Banco de Cochabamba SA (en liquidación) presentara pruebas de descargo, descritas en el punto III.2.1, entre ellas boletas de pago realizadas Banco Nacional de Bolivia SA; sin embargo, la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, castigó al referido contribuyente por incurrir presuntamente en Omisión de Pago, constituyéndose así en un acto arbitrario que soslayó valorar cada uno de los medios probatorios aportados por el contribuyente, exponiendo en cada caso el valor que le asigna a las citadas pruebas. La descripción realizada ut supra evidencia que la Administración Tributaria se limitó a tratar la validez de la solicitud de rectificación realizada por el contribuyente, olvidando que también se presentaron pruebas documentales de descargo destinadas a demostrar la existencia del pago efectivo que habría realizado el contribuyente a favor de la Administración Tributaria, dejando en una total incertidumbre al contribuyente sobre los efectos jurídicos producidos por el referido pago; dicha omisión provocó que la motivación contenida en la Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, resultara insuficiente (arbitraria) que es contraria al Estado Constitucional de Derecho, siendo un derecho esencial del contribuyente, el ser juzgado con las debidas garantías, conforme prevé el art. 68.6 del CTB, sancionándose así al acto administrativo con su ineficacia jurídica cuando afecta groseramente las garantías constitucionales reconocidas a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En ese sentido, el razonamiento expuesto por la Autoridad demandada que dijo: “xvi. (...) resulta evidente que la Administración Tributaria al no haber considerado y valorado todas las pruebas y argumentos de descargo presentados por el sujeto pasivo, no fundamentó debidamente la Resolución Sancionatoria, pues la descripción de la prueba, su análisis y norma que motiva su aceptación o rechazo, no forman parte de la fundamentación y motivación del acto administrativo, misma que se constituye en un requisito esencial, tal como establece el inc. h) del núm. 3) del art. 17 de la RND N° 10-0037-07, mismo que es concordante con el inc. e) del art. 28 de la L. N° 2341, referido por la Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico; por lo que su omisión, afecta la validez del acto administrativo, en este caso la Resolución Sancionatoria” (el resaltado es nuestro), es correcta y se ajusta a los preceptos legales y constitucionales.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega a la convicción de que la Autoridad demandada no actuó de manera arbitraria e ilegal al disponer la anulación de obrados hasta Resolución Sancionatoria N° 18-00284-13 de 20 de junio, correspondiendo declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 26 a 32 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0291/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas al tratarse de una institución pública y, ORDENA que la Administración Tributaria se pronuncie sobre cada una de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente Banco de Cochabamba SA (en liquidación), asignándole el valor que correspondan a cada una de ellas.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



498

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 29 a 37, interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014 de 14 de febrero, que cursa de fs. 5 a 27, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación cursante de fs. 43 a 50, la réplica y dúplica que cursan de fs. 90 a 94 vta. y 98 a 99, respectivamente, y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN a través de su representante legal, manifestó que el 20 de febrero de 2014 fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014 de 14 de febrero, emitida por la autoridad demandada, que confirmó lo dispuesto en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1055/2013 de 21 de octubre, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, y que a su vez, anuló obrados hasta la Vista de Cargo N° 32-0015-2013 de 20 de mayo, inclusive; por lo que, siendo que la resolución impugnada lesiona los derechos de la administración tributaria y habiéndose agotado la vía administrativa de impugnación, interpuso la presente demanda a fin de precautelarlos.

Indica que, por Orden de Fiscalización N° 0012OFE00275 de 15 de octubre de 2012, se procedió a fiscalizar parcialmente lo relativo al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) del contribuyente Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMAZONAS S.A. por los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, pidiendo la presentación de la documentación de descargo correspondiente. Posteriormente, se emitió la Vista de Cargo N° 32-0015-2013, donde se liquidó preliminarmente una deuda tributaria de Bs 2.421.758; por concepto de IUE y Bs 721.483; por concepto de IUE-BE, asimismo la multa por omisión de pago; a lo cual el sujeto pasivo presentó más descargos, por lo que una vez analizados los mismos, se confirmaron los montos de la referida vista de cargo a través de la Resolución Determinativa 17-0345-2013 de 25 de junio, contra la que el contribuyente presentó recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1055/2013, que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014, con los efectos ya descritos, ante la cual se solicitó rectificación y aclaración, pronunciándose el Auto Motivado AGIT-RJ N° 0020/2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, la AGIT al disponer la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo N° 32-0015-2013 inclusive, porque supuestamente la misma no cumplió los requisitos establecidos en el art. 96-I del Cód. Trib. Boliviano, no apreció adecuadamente la mencionada resolución y aplicó indebidamente la normativa tributaria, por lo siguiente: a) La señalada vista de cargo si cumplió los requisitos establecidos en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 o Reglamento al Cód. Trib. Boliviano (RCTB), ya que contiene los aspectos de hecho y derecho de forma clara, se valoraron los documentos y descargos presentados por el contribuyente, considerando que dicho acto administrativo se encontraba sustentado con varios expedientes documentales y papeles de trabajo, describiendo todos los reparos por ingresos y gastos, información reportada por el propio sujeto pasivo, detallándose la cuantificación por cada cuenta y subcuenta utilizada, indicando de forma clara las acciones y omisiones del contribuyente en el “cuadro detalle de las cuentas observadas gestión 2008” (sic); b) El contribuyente utilizó el sistema de contabilidad “Sistema de Administración Integrado” (SAI), que registra operaciones contables por “Posteos” conformados por varios asientos o registros contables con diferentes importes, lo cual dificultó la fiscalización y la presentación de descargos por parte del sujeto pasivo, siendo de plena responsabilidad de este último; c) Se puso al contribuyente a conocimiento de los actuados administrativos a través de las notificaciones pertinentes, pudiendo asumir defensa y llegar a desvirtuar los reparos determinados, ya que el

mismo presentó documentación en base a la cual se determinó la deuda tributaria; d) El sujeto pasivo al momento de plantear su recurso de alzada argumentó vagamente vicios de nulidad en la Vista de Cargo N° 32-0015-2013 y la R.D. N° 17-0345-2013, ya que los actos administrativos a los que se refirió fueron totalmente ajenos a su proceso de fiscalización y que en ningún momento solicitó la nulidad de los que si corresponden al caso de autos, por lo que, la AGIT ha fallado más allá de lo pedido, omitiendo el principio de congruencia; y, e) El contribuyente no manifestó cómo se vulneró el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, no bastando expresar que la administración tributaria agrupó conceptos generales para deducir que se lo dejó en estado de indefensión, además que si se hubiera detallado más cada concepto acusado la referida vista de cargo hubiera sido demasiado ampulosa y confusa, por lo que la AGIT no tomó en cuenta el principio de trascendencia para declarar la nulidad de actuados, considerando que el sujeto pasivo no demostró el perjuicio ocasionado.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia, se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014, debiendo la AGIT emitir una nueva ingresando al fondo del proceso y verificar los adeudos tributarios correctamente determinados por la administración tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, respondió negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos: 1) De forma precisa y elaborando un cuadro inclusive, se observó la falta de fundamentación de la Vista de Cargo N° 32-0015-2013, incumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, lo cual vulneró la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, impidiendo que conozca con claridad los fundamentos que respaldan los reparos identificados por la administración tributaria; y, 2) La administración tributaria realizó una exposición general de los importes acusados en la indicada vista de cargo, sin mencionar las transacciones específicas observadas en los papeles de trabajo del proceso de fiscalización, mismos que tampoco fueron notificados como anexos con la referida vista de cargo, no permitiendo al contribuyente conocer de forma clara como se llegaron a los reparos acusados, por lo que el sujeto pasivo denunció la ausencia de liquidación específica de la deuda tributaria y cuando presentó los descargos aclaró que, como las observaciones son generales, también los descargos se limitan a explicar y desvirtuar las apreciaciones de la administración tributaria de manera general; lo cual es un claro incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano y la consiguiente vulneración del derecho a la defensa del contribuyente, omisión que es sancionada con la nulidad.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia GRACO La Paz del SIN; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0176/2014.

III. Réplica y dúplica.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN a través de su representante legal, el 17 de octubre de 2014, presentó memorial de réplica a la contestación de la demanda contencioso administrativa, cursante de fs. 90 a 94 vta., reiterando los argumentos ya vertidos y agregando que los precedentes administrativos son inaplicables por no tener mínima relación con el fondo del proceso.

La autoridad demandada mediante memorial de dúplica presentado el 4 de noviembre de 2014, cursante de fs. 98 a 99, expuso que la citada vista de cargo omite exponer los conceptos y documentación base sobre la cual se efectuó la fiscalización, que constituyen aspectos importantes que dicho acto debe contener, por lo cual es evidente que se halla viciada de nulidad.

IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 39 se dispuso la notificación al tercero interesado AMASZONAS S.A., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa a fs. 84, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso, no habiendo nada más que tramitar a fs. 100 se decretó "autos para sentencia".

V. Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 15 de octubre de 2012, se notificó a la Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMASZONAS S.A. con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00275, comunicando el inicio del proceso de fiscalización respecto a hechos y elementos correspondientes al IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, solicitando la presentación de documentación.

2. El 13 de mayo de 2013, la administración tributaria hizo conocer al sujeto pasivo la finalización de las tareas de verificación de campo; para luego emitirse la Vista de Cargo N° 32-0015-2013, en la cual se liquidó preliminarmente una deuda tributaria de Bs 2.421.758; por concepto de IUE y Bs 721.483; por concepto de IUE-BE, asimismo la multa por omisión de pago.

3. Posterior a la presentación de descargos por parte del contribuyente, se emitió la R.D. N° 17-0345-2013, donde se confirmaron los montos de la referida vista de cargo, el sujeto pasivo presentó recurso de alzada expresando vicios de nulidad desde ésta, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1055/2013, que anuló obrados hasta la referida vista de cargo, inclusive.

4. La Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014, que confirmó la resolución de alzada con los efectos ya descritos, ante la cual se solicitó rectificación y aclaración, pronunciándose el Auto Motivado AGIT-RJ N° 0020/2014.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: i) Si la Vista de Cargo N° 32-0015-2013 cumplió los requisitos establecidos en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del RCTB; y, ii) Si AGIT no

tomó en cuenta el principio de trascendencia para declarar la nulidad de actuados y el principio de congruencia al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1055/2013, ya que esta última supuestamente se habría pronunciado más allá de lo pedido por el contribuyente.

VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.2. Sobre los requisitos que debe cumplir la vista de cargo en materia tributaria.

El contenido de la vista de cargo se encuentra establecido en el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, estos requisitos corresponden a los “hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la propia resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.”. Por otra parte, el RCTB en su art. 18 señala que la vista de cargo debe contener los siguientes requisitos esenciales: Número de vista de cargo; fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; número de registro tributario, cuando corresponda; indicación del tributo(s) y, cuando corresponda, período(s) fiscal(es); Liquidación de la deuda tributaria; acto u omisión, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos; y firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

En lo que respecta al caso de autos, la AGIT observó que el 13 de mayo de 2013, la administración tributaria notificó al contribuyente la finalización con las tareas de verificación de campo y resultados preliminares de la fiscalización externa, sin evidenciarse que se haya notificado documentación alguna del proceso de fiscalización que pueda demostrar los resultados de la misma, por lo que no se tiene certeza de que el sujeto pasivo haya conocido la totalidad de los papeles de trabajo que la administración tributaria alega sustentaron la Vista de Cargo N° 32-0015-2013, considerando que como se expresó en la propia demanda contencioso administrativa, dichos papeles de trabajo y demás antecedentes administrativos contienen los criterios técnicos y legales al momento de acusar la deuda tributaria.

Lo descrito ut supra tampoco fue subsanado posteriormente, pues con la notificación de la Vista de Cargo N° 32-0015-2013 el 20 de mayo de 2013, la administración tributaria tuvo la oportunidad de adjuntar y hacer conocer la totalidad de los papeles de trabajo que sustentaron la liquidación preliminar de la deuda tributaria y el informe final de la fiscalización, permitiendo al contribuyente presentar los descargos y argumentos precisos que permitan conocer la verdad material e incluso facilitar el propio proceso de fiscalización, que la administración tributaria expresa fue complicado; sin embargo, lo expresado no ocurrió, debido a que la vista de cargo cuestionada si bien a simple vista pareciera contener los requisitos establecidos en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del RCTB, contiene observaciones por conceptos generales por tipos de cuenta; es decir, no se precisa que transacciones o movimientos concretos llevaron a que la administración tributaria observe determinadas cuentas, por lo que se le dificultó al contribuyente conocer qué hechos (transacciones, movimientos, etc.) le fueron observados, tal y como la propia AGIT inclusive ejemplificó respecto a la cuenta “gastos de personal”, la cual en la citada vista de cargo refleja un importe observado general; es decir, la administración tributaria no efectuó un detalle de las transacciones que incluye el importe liquidado, ni hizo la relación pertinente de la vista de cargo cuestionada con los antecedentes administrativos y las hojas de trabajo; que, como se explicó líneas arriba, no se tiene certeza que hayan sido efectivamente conocidos por el sujeto pasivo. La administración tributaria no expresó adecuadamente los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones, que la llevaron a determinar los reparos que componen la deuda tributaria atribuida al sujeto pasivo, incumpliendo lo establecido en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del RCTB, aspecto que no puede ser subsanable argumentando que el contribuyente hubiera solicitado y se le hubiese entregado fotocopias simples de los ampulosos antecedentes administrativos y papeles de trabajo, fotocopias que fueron entregadas al contribuyente AMASZONAS S.A., el 18 de julio de 2013, según consta en el acta de entrega de documentación; es decir, después de la notificación con la Vista de Cargo N° 32-0014-2013 el 21 de mayo y la R.D. N° 17-0345-2013 de 25 de junio, agregando que el contribuyente al momento de presentar descargos a la indicada vista de cargo, expresó que la misma contenía aspectos generales de la deuda tributaria y no una liquidación específica que le permitiera conocer con certeza y precisión los reparos observados, siendo aplicable la consecuencia jurídica prevista en el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable en materia administrativa por mandato de los arts. 74 y 201 del Cód. Trib. Boliviano, pues se dejó al contribuyente en estado de indefensión al dificultarle el conocimiento de los reparos concretos (hechos, transacciones, etc.) observados en la señalada vista de cargo, por lo que se cumplió con el principio de trascendencia, ya que se dio un defecto procesal que restringió

indebidamente los derechos al debido proceso y a la defensa de la Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMASZONAS S.A., consagrados en los arts. 115 y 117 de la Constitución Política del Estado (C.P.E.)

VI.3. Otras consideraciones.

Respecto a que la AGIT inobservó el principio de congruencia al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1055/2013, ya que supuestamente esta última se habría pronunciado más allá de lo pedido por el contribuyente, de la revisión del memorial del recurso de alzada planteado por el contribuyente, cursante de fs. 59 a 95 vta. del anexo 14, se tiene que el mismo denunció el incumplimiento del art. 96 de la L. N° 2492 y solicitó a la ARIT La Paz revocar la R.D. N° 17-0345-2013, alegando defectos de motivación y fundamentación en los que incurrió la administración tributaria desde la Vista de Cargo N° 32-0015-2013, expresando que se hubieran incumplido sus requisitos; dado que se dificultó al sujeto pasivo presentar los descargos precisos contra los reparos acusados y considerando que no se hubiera llegado a establecer con claridad la verdad material de la cuantía de la deuda tributaria, lo que motivo que la AGIT anule obrados hasta la referida vista de cargo inclusive, a objeto de subsanar el proceso de fiscalización, por lo que se tiene por bien obrado, dándose una correcta aplicación del art. 36 de la LPA; por lo que, al haber el contribuyente expresado agravios referidos a la Vista de Cargo N° 32-0015-2013, la cual tuvo vinculación directa a la R.D. N° 17-0345-2013, no se evidencia la vulneración del principio de congruencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0177/2014.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014; obró de manera correcta, al aplicar debidamente la normativa legal al respecto, debiéndose declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa, ya que la administración tributaria no logró desvirtuar lo resuelto en instancia administrativa recursiva.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 29 a 37, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0176/2014 de 14 de febrero, corriente de fs. 5 a 27, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



499

**Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 32 a 40 vta., interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014 de 14 de febrero, que cursa de fs. 5 a 20, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación cursante de fs. 52 a 56 y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN a través de su representante legal, manifestó que el 20 de febrero de 2014 fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014 de 14 de febrero, emitida por la autoridad demandada, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013 de 21 de octubre, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, y que a su vez, anuló obrados hasta la Vista de Cargo 32-0014-2013 de 17 de mayo, inclusive; por lo que, siendo que la resolución impugnada lesiona los derechos de la administración tributaria y habiéndose agotado la vía administrativa de impugnación, interpuso la presente demanda a fin de precautelarlos.

Indica que, por Orden de Fiscalización 0012OFE00254 de 30 de julio de 2012, se procedió a fiscalizar parcialmente lo relativo al impuesto a las utilidades de las empresas (IUE) del contribuyente compañía de servicios de Transporte Aéreo Amazonas S.A. por la gestión 2007, pidiendo la presentación de la documentación de descargo correspondiente. Posteriormente, se emitió la Vista de Cargo N° 32-0014-2013, donde se liquidó preliminarmente una deuda tributaria de Bs 1.212.999.- (un millón doscientos doce mil novecientos noventa y nueve 00/100 bolivianos) por concepto de IUE y Bs 615.760.- (seiscientos quince mil setecientos sesenta 00/100 bolivianos) por concepto de IUE-BE, asimismo la multa por omisión de pago; a lo cual el sujeto pasivo presentó más descargos, por lo que una vez analizados los mismos, se confirmaron los montos de la referida vista de cargo a través de la R.D. N° 17-0344-2013 de 25 de junio, contra la que el contribuyente presentó recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014, con los efectos ya descritos, ante la cual se solicitó rectificación y aclaración, pronunciándose el Auto Motivado AGIT-RJ 0021/2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, la AGIT al disponer la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo N° 32-0014-2013 inclusive, porque supuestamente la misma no cumplió los requisitos establecidos en el art. 96-I del Cód. Trib. Boliviano, no apreció adecuadamente la mencionada resolución y aplicó indebidamente la normativa tributaria, por lo siguiente: a) La señalada vista de cargo si cumplió los requisitos establecidos en los arts. 96-I del CTB y 18 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 o Reglamento al CTB (RCTB), ya que contiene los aspectos de hecho y derecho de forma clara, se valoraron los documentos y descargos presentados por el contribuyente, considerando que dicho acto administrativo se encontraba sustentado con varios expedientes documentales y papeles de trabajo, describiendo todos los reparos por ingresos y gastos, información reportada por el propio sujeto pasivo, detallándose la cuantificación por cada cuenta y subcuenta utilizada, indicando de forma clara las acciones y omisiones del contribuyente en el "Cuadro detalle de las cuentas observadas gestión 2007" (sic); b) Los papeles de trabajo que sustentan la señalada vista de cargo fueron acumulados durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, por Carta de 22 de abril de 2013 se entregó la totalidad de los papeles de trabajo, lo cual fue mencionado en el apartado "7. aspectos complementarios" (sic) del Informe CITE/GGLPZ/DF/SFE/INF/013/2013 de 17 de mayo; c) El contribuyente utilizó el sistema de contabilidad "Sistema de administración integrado" (SAI), que registra operaciones contables por "Posteos" conformados por varios asientos o registros contables con diferentes importes, lo cual dificultó la fiscalización y la presentación de descargos por parte del sujeto pasivo, siendo de plena responsabilidad de este último; d) Se puso al contribuyente a conocimiento de los actuados administrativos a través de las notificaciones pertinentes, pudiendo asumir defensa y llegar a desvirtuar los reparos determinados, ya que el mismo presentó documentación en base a la cual se determinó la deuda tributaria; e) El sujeto pasivo al momento de plantear su recurso de alzada argumentó vagamente vicios de nulidad en la Vista de Cargo N° 32-0014-2013 y la R.D. N° 17-0344-2013, ya que los actos administrativos a los que se refirió fueron totalmente ajenos al su proceso de fiscalización y que en ningún momento solicitó la nulidad de los que si corresponden al caso de autos, por lo que, la AGIT ha fallado más allá de lo pedido, omitiendo el principio de congruencia; y, f) El contribuyente no manifestó cómo se vulneró el art. 96 del CTB, no bastando expresar que la administración tributaria agrupó conceptos generales para deducir que se lo dejó en estado de indefensión, además que si se hubiera detallado más cada concepto acusado la referida vista de cargo hubiera sido demasiado ampulosa y confusa, por lo que la AGIT no tomó en cuenta el principio de trascendencia para declarar la nulidad de actuados, considerando que el sujeto pasivo no demostró el perjuicio ocasionado.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia, se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014, debiendo la AGIT emitir una nueva ingresando al fondo del proceso y verificar los adeudos tributarios correctamente determinados por la AT.

II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, respondió negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos: 1) De forma precisa y elaborando un cuadro inclusive, se observó la falta de fundamentación de la Vista de Cargo N° 32-0014-2013, incumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96 del CTB, lo cual vulneró la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, impidiendo que conozca con claridad los fundamentos que respaldan los reparos identificados por la AT, existiendo varias observaciones las cuales no fueron mencionadas en la demanda contencioso administrativa y que se encuentran precisadas en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014; y, 2) La AT realizó una exposición general de los importes acusados en la indicada vista de cargo, sin mencionar las transacciones específicas observadas en los papeles de trabajo del proceso de fiscalización, mismos que tampoco fueron notificados como anexos con la referida vista de cargo, no permitiendo al contribuyente conocer de forma clara como se llegaron a los reparos acusados, por lo que el sujeto pasivo denunció la ausencia de liquidación específica de la deuda tributaria y cuando presentó los descargos aclaró que, como las observaciones son generales, también los descargos se limitan a explicar y desvirtuar las apreciaciones de la AT de manera general; lo cual es un claro incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 del CTB y la consiguiente vulneración del derecho a la defensa del contribuyente, omisión que es sancionada con la nulidad.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia GRACO La Paz del SIN; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014.

III. Réplica y Dúplica.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN a través de su representante legal, el 4 de septiembre de 2014, presentó memorial de réplica a la contestación de la demanda contencioso administrativa, cursante de fs. 116 a 120 vta., reiterando los argumentos ya vertidos y agregando que los precedentes administrativos son inaplicables por no tener mínima relación con el fondo del proceso.

La autoridad demandada mediante memorial de dúplica presentado el 30 de septiembre de 2014, cursante de fs. 125 a 126, expresó que se evidenció que el contribuyente manifestó que la citada vista de cargo solamente contenía liquidaciones generales, aspecto reclamado al momento de presentar descargos, y que a pesar de ello, la AT no procedió a la subsanación del procedimiento, vulnerando los derechos del sujeto pasivo.

IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 42 se dispuso la notificación al tercero interesado AMASZONAS S.A., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa a fs. 76, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso, no habiendo nada más que tramitar a fs. 127 se decretó "Autos para sentencia".

V. Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 9 de agosto de 2012, se notificó a la Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMASZONAS S.A. con la Orden de Fiscalización 0012OFE00254, comunicando el inicio del proceso de fiscalización respecto a hechos y elementos correspondientes al IUE de la gestión 2007, solicitando la presentación de documentación.

2. Por nota de 22 de abril de 2013, se hizo conocer al sujeto pasivo la finalización de las tareas de verificación de campo; para luego emitirse la Vista de Cargo N° 32-0014-2013, en la cual se liquidó preliminarmente una deuda tributaria de Bs 1.212.999; por concepto de IUE y Bs 615.760; por concepto de IUE-BE, asimismo la multa por omisión de pago.

3. Posterior a la presentación de descargos por parte del contribuyente, se emitió la R.D. N° 17-0344-2013, donde se confirmaron los montos de la referida vista de cargo, el sujeto pasivo presentó recurso de alzada expresando vicios de nulidad desde ésta, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, que anuló obrados hasta la referida vista de cargo, inclusive.

4. La Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014, que confirmó la resolución de alzada con los efectos ya descritos, ante la cual se solicitó rectificación y aclaración, pronunciándose el Auto Motivado AGIT-RJ 0021/2014.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: i) Si la Vista de Cargo N° 32-0014-2013 cumplió los requisitos establecidos en los arts. 96-I del CTB y 18 del RCTB; y, ii) Si AGIT no tomó en cuenta el principio de trascendencia para declarar la nulidad de actuados y el principio de congruencia al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, ya que esta última supuestamente se habría pronunciado más allá de lo pedido por el contribuyente.

VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la AT; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.2. Sobre los requisitos que debe cumplir la vista de cargo en materia tributaria

El contenido de la vista de cargo se encuentra establecido en el art. 96 del CTB, estos requisitos corresponden a los "hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la propia resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.". Por otra parte, el RCTB en su art. 18 señala que la vista de cargo debe contener los siguientes requisitos esenciales: Número de vista de cargo; fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; número de registro tributario, cuando corresponda; indicación del tributo(s) y, cuando corresponda, período(s) fiscal(es); Liquidación de la deuda tributaria; acto u omisión, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos; y firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

En lo que respecta al caso de autos, la AGIT observó que el 23 de abril de 2013, la Administración Tributaria notificó al contribuyente la finalización con las tareas de verificación de campo y resultados preliminares de la fiscalización externa, donde se hizo constar que se determinaron observaciones preliminares relacionadas a los ajustes de ingresos y gastos de acuerdo a hojas de trabajo, no evidenciándose la notificación de estas últimas, observándose de la misma manera, que los papeles de trabajo son de 16 de mayo de 2013, fecha posterior a la

notificación de los referidos resultados preliminares, por lo que no se tiene certeza de que el sujeto pasivo haya conocido la totalidad de los papeles de trabajo que la administración tributaria alega sustentaron la Vista de Cargo N° 32-0014-2013, considerando que como se expresó en la propia demanda contencioso administrativa, dichos papeles de trabajo y demás antecedentes administrativos contienen los criterios técnicos y legales al momento de acusar la deuda tributaria.

Lo descrito ut supra tampoco fue subsanado posteriormente, pues con la notificación de la Vista de Cargo 32-0014-2013 el 21 de mayo de 2013, la AT tuvo la oportunidad de adjuntar y hacer conocer la totalidad de los papeles de trabajo que sustentaron la liquidación preliminar de la deuda tributaria y el informe final de la fiscalización, permitiendo al contribuyente presentar los descargos y argumentos precisos que permitan conocer la verdad material e incluso facilitar el propio proceso de fiscalización, que la AT expresa fue complicado; sin embargo, lo expresado no ocurrió, debido a que la vista de cargo cuestionada si bien a simple vista pareciera contener los requisitos establecidos en los arts. 96.I del CTB y 18 del RCTB, contiene observaciones por conceptos generales por tipos de cuenta; es decir, no se precisa que transacciones o movimientos concretos llevaron a que la administración tributaria observe determinadas cuentas, por lo que se le dificultó al contribuyente conocer qué hechos (transacciones, movimientos, etc.) le fueron observados, tal y como la propia AGIT inclusive ejemplificó respecto a la cuenta “gastos de personal”, la cual en la citada Vista de Cargo refleja un importe observado general, sin expresar que dicha observación realmente proviene de la retención de dos transacciones concretas de las cuentas “166031” y “188933”; es decir, la AT no efectuó un detalle de las transacciones que incluye el importe liquidado, ni hizo la relación pertinente de la vista de cargo cuestionada con los antecedentes administrativos y las hojas de trabajo; que, como se explicó líneas arriba, no se tiene certeza que hayan sido efectivamente conocidos por el sujeto pasivo. La AT no expresó adecuadamente los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones, que la llevaron a determinar los reparos que componen la deuda tributaria atribuida al sujeto pasivo, incumpliendo lo establecido en los arts. 96.I del CTB y 18 del RCTB, aspecto que no puede ser subsanable argumentando que el contribuyente hubiera solicitado y se le hubiese entregado fotocopias simples de los ampulosos antecedentes administrativos y papeles de trabajo el 18 de julio de 2013 después de la notificación con la Vista de Cargo 32-0014-2013 el 21 de mayo de ese año, agregando que el contribuyente al momento de presentar descargos a la indicada vista de cargo, expresó que la misma contenía aspectos generales de la deuda tributaria y no una liquidación específica que le permitiera conocer con certeza y precisión los reparos observados, siendo aplicable la consecuencia jurídica prevista en el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable en materia administrativa por mandato de los arts. 74 y 201 del CTB, pues se dejó al contribuyente en estado de indefensión al dificultarle el conocimiento de los reparos concretos (hechos, transacciones, etc.) observados en la señalada vista de cargo, por lo que se cumplió con el principio de trascendencia, ya que se dio un defecto procesal que restringió indebidamente los derechos al debido proceso y a la defensa de la Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMASZONAS S.A., consagrados en los arts. 115 y 117 de la C.P.E.

VI.3. Otras consideraciones.

Respecto a que la AGIT inobservó el principio de congruencia al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, ya que supuestamente esta última se habría pronunciado más allá de lo pedido por el contribuyente, de la revisión del memorial del recurso de alzada planteado por el contribuyente, cursante de fs. 56 a 88 vta. del anexo 1, se tiene que el mismo denunció el incumplimiento del art. 96 de la L. N° 2492 y solicitó a la ARIT La Paz revocar la R.D. N° 17-0344-2013, alegando defectos de motivación y fundamentación en los que incurrió la AT desde la Vista de Cargo 32-0014-2013, expresando que se hubieran incumplido sus requisitos; dado que se dificultó al sujeto pasivo presentar los descargos precisos contra los reparos acusados y considerando que no se hubiera llegado a establecer con claridad la verdad material de la cuantía de la deuda tributaria, lo que motivo que la AGIT anule obrados hasta la referida vista de cargo inclusive, a objeto de subsanar el proceso de fiscalización, por lo que se tiene por bien obrado, dándose una correcta aplicación del art. 36 de la LPA; por lo que, al haber el contribuyente expresado agravios referidos a la Vista de Cargo N° 32-0014-2013, la cual tuvo vinculación directa a la R.D. N° 17-0344-2013, no se evidencia la vulneración del principio de congruencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014; obró de manera correcta, al aplicar debidamente la normativa legal al respecto, debiéndose declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa, ya que la AT no logró desvirtuar lo resuelto en instancia administrativa recursiva.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 32 a 40 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014 de 14 de febrero, corriente de fs. 5 a 20, emitida por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



500

**Interpuesto Empresa Metalúrgica Vinto
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto, representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdívica Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 28 a 31, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero, emitida por la AGIT; el decreto de Admisión de fs. 34, la contestación a la demanda de fs. 77 a 84, la réplica y dúplica de fs. 92 a 97 y 103 a 104, respectivamente, el decreto de "Autos para sentencia" de fs. 105, los antecedentes procesales y;

I.- Contenido de la demanda.

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

Que Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto, se apersona interponiendo demanda contenciosa administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que, el 2 de julio de 2013, se notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la R.A. CEDEIM N° 23-00593-13, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), la cual estableció la devolución impositiva a su favor por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal junio 2012, el importe de Bs 9.507.198; de un monto solicitado de Bs 11.313.606; reducción que indica no corresponde en razón de que erradamente se hizo un descuento porque no se habría demostrado el pago del 87% de las Facts. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL; asimismo, irregularmente depuró el crédito fiscal del total de las facturas mayores a 50.000.- UFV's; por lo que interpuso recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, quien emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013 de 25 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la R.A. DEDEIM Previa N° 23-00593-13, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 414.770; confirmando el importe de Bs 1.391.638; por depuración del crédito fiscal de las facturas superiores a 50.000.- UFV's, sin respaldo de medios fehacientes de pago como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal junio 2012, manteniendo el monto de Bs 9.507.198; establecido como importe a devolver por la Administración Tributaria en la R.A. CEDIM Previa N° 23-00593-13.

Agrega que, la mencionada resolución de alzada fue objeto de recurso jerárquico interpuesto tanto por la Empresa Metalúrgica Vinto como por la administración tributaria, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014, que dispuso confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013 de 25 de noviembre.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de hechos, fundamenta su demanda, señalando que:

Sobre las facturas observadas por medios fehacientes de pago.

La empresa demandante indica que, el agravio que sufrió por la depuración parcial de las Facts. Nos 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni por medios fehacientes de pago, al no estar respaldada la suma de Bs 1.391.638; no resulta evidente ya que dicha suma está precisamente respaldada por las facturas antes referidas emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, las cuales constituyen medios fehacientes de pago, facturas que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto el derecho de devolución del crédito fiscal IVA que contienen, aspecto plenamente respaldado en su recurso de alzada por la siguiente normativa: art. 125 de la L. N° 2492; arts. 1 y 2 de la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999 que modifican los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993; arts. 8-a) y 11 de la L. N° 843; arts. 3 y 24-3 del D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999; y, 8 del D.S. N° 21530.

Agrega que, el principio de neutralidad impositiva, previsto en el artículo primero de la L. N° 1963, no fue cumplido por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, pues la Empresa Metalúrgica Vinto compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual además emplea muchos otros insumos, por lo que suscribe contratos de obras y prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, con lo que no se está reintegrando al exportador (demandante), conforme al art. 11 de la L. N° 843, el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compra de bienes en el mercado interno, por lo que el SIN al depurar las Facts. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, por compra de insumos con los que trabaja la empresa demandante, no tomó en cuenta que dichas notas fiscales cuentan con las condiciones fundamentales para su validez y devolución, ya que son 1) originales; 2) corresponden al periodo solicitado; y 3)

están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa, conforme establece el art. 8-a) de la L. N° 843, correspondiendo la devolución del total del crédito de las citadas facturas.

I.3.- Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y por consiguiente se revoquen la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013 de 25 de noviembre y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-0593-13 de 26 de junio de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda y corrida en traslado, se apersona Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

La resolución jerárquica señaló que, conforme al art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, incluyendo el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de dicha Ley; es decir, que cumpla con los requisitos de validez, que son: a) estar respaldado con la factura original o documento equivalente; b) que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y, c) que la transacción se haya realizado efectivamente. Siendo evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la regalía minera, pues siendo el precio neto de venta aquel se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, la normativa sólo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

Indica que, en el caso de venta de minerales cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el valor bruto de venta no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación; en tanto que, la regalía minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del valor bruto de venta, sin la aplicación del IVA.

Manifiesta que, de la revisión de antecedentes de las facturas por compra de concentrado de estaño, emitidas por la COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, se evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o el precio facturado, la Empresa Minera Huanuni, como vendedor del mineral obligado a facturar, no incluyó la regalía minera como establece la administración tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador reflejan que el valor neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a regalía minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal calculada sobre el valor bruto de venta, es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la empresa ahora demandante, debe empozar a favor del vendedor.

Añade que, de la revisión de los antecedentes las Facts. N° 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, fueron emitidas a la Empresa Metalúrgica Vinto, por Bs 82.345.451,28; por su parte la administración tributaria para la depuración del crédito fiscal, consideró la información del monto pagado, que según los papeles de trabajo "Determinación del importe efectivamente pagado", alcanza para las facturas analizadas a Bs 69.080.205,90; pagos aceptados por la administración tributaria que se encuentran registrados en los comprobantes de bancos dólares y movimiento de cuentas-Banco Central de Bolivia y respaldados con los comprobantes de liquidación de concentrados, resultando una diferencia no cancelada de Bs 13.265.245,38; de cuyo monto se tiene regalías mineras por \$us. 367.864,47, equivalentes a Bs 2.560.336,71; acreditando de esta manera el sujeto pasivo dicha retención y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, por ello, las retenciones efectuadas como regalías mineras se constituyen en medios de pago válidos resultando la diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago, por las Facts. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, en el importe de Bs 10.704.909; por el cual sujeto pasivo no acreditó pago alguno, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 1.391.638; por lo expuesto lo aseverado por el demandante carece en absoluto de contenido jurídico tributario. Respaldando su posición citó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0446/2012 y la Sentencia N° 30/2014 de 14 de mayo, emitida por Sala Plena de este Tribunal.

II.1.- Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero.

III.- Argumentos de la réplica y dúplica.

La entidad demandante a través de su memorial de réplica presentado vía facsímil el 10 de marzo de 2015 (fs. 92 a 97) y en original el 13 de ese mes y año (fs. 98 y vta.), señaló que la parte contraria en su contestación tergiversa lo manifestado por la Empresa Metalúrgica Vinto en la demanda y en cuanto a la transcripción de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0446/2012, indica que corresponde a una fiscalización en la que no se presentó la boleta 3009 en la etapa de fiscalización, en cambio en el presente caso se presentaron las boletas de pago 3009 junto a los demás respaldos en la referida etapa.

La AGIT por memorial de dúplica recibido el 9 de abril de 2015 (fs. 103 a 104), reiteró los argumentos esgrimidos en contestación a la demanda, señalando que ni en la demanda ni en la réplica se pudo enervar los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales que sustentan la resolución jerárquica impugnada.

IV.- Del tercero interesado.

Por escrito remitido el 04 de diciembre de 2014 (fs. 37 a 40), se apersonó Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del SIN, respondiendo a la demanda en los siguientes términos:

La administración tributaria procedió a la depuración de las Facts. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, porque las mismas no contaban con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a 50.000.- UFV's, de la verificación se constató que no se demuestra el 100% del pago total del importe facturado en las compras.

Añade que, el pago por regalía minera no puede ser considerado como un medio fehaciente de pago; en consecuencia, dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de mineral.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La administración tributaria, procedió a realizar la Orden de Verificación CEDEIM N° 0013OVE00024, cuyo alcance comprendía al periodo fiscal junio 2012, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, producto de la cual, luego de analizar los descargos presentados por la Empresa Metalúrgica Vinto, el 26 de junio de 2013, emitió la R.A. CEDEIM N° 23-00593-13, en la que se estableció como importe sujeto a devolución por el IVA del periodo junio 2012, Bs9.507.198.- y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs1.806.408.

Posteriormente, la Empresa Metalúrgica Vinto, impugnó la referida resolución administrativa, haciendo uso del recurso de alzada, el cual mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013 de 25 de noviembre, que revocó parcialmente la resolución administrativa impugnada, dejando sin efecto el reparo de Bs 7.462.815, declarando como importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 414.770; y se confirmó el importe de Bs 1.391.638; por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFV's, sin respaldo de medios fehacientes de pago, como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal junio 2012, manteniendo el monto de Bs 9.507.198; establecido como importe a devolver por la administración tributaria.

La mencionada resolución de recurso de alzada, fue a su vez impugnada tanto por la administración tributaria como por el sujeto pasivo, mediante la interposición de recurso jerárquico, que merecieron la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero, dictada por la AGIT, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1174/2013.

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

Concluido el trámite se dictó autos para sentencia, mediante decreto de 15 de abril de 2015, que cursa a fs. 105 de obrados.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar -según afirma la Empresa Metalúrgica Vinto-, si la administración tributaria obró de manera incorrecta al haber depurado indebidamente crédito fiscal de las Facts. Nos. 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, porque las mismas no contaban con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, inobservando el principio de neutralidad impositiva.

VI.1.- Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.2.- Gastos de realización y principio de neutralidad impositiva.

Inicialmente, a efectos de determinar la legalidad de los actos de la administración, se debe considerar que por principio de neutralidad impositiva, se entiende aquel por el cual el impuesto no debe alterar las condiciones de mercado o distorsionar la oferta, la demanda ni los precios en las transacciones de bienes gravados; en el ordenamiento jurídico boliviano, se tiene que dicho principio se aplica a la actividad exportadora de conformidad a la normativa tributaria contenida en la L. N° 843 y en la L. N° 1489 de Desarrollo y Tratamiento Impositivo a las

Exportaciones, también llamada Ley de Exportaciones; así el art. 12 de la L. N° 1489 modificada por el art. 1 de la L. N° 1963 dispone que: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías, servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora".

A su vez el art. 13 de la Ley de Exportaciones, modificada por el art. 2 de la L. N° 1963, establece: "Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843"; es decir, se ha normado la devolución del impuesto pagado por las compras incorporadas a los productos de exportación con la finalidad de lograr un efecto impositivo neutral.

En lo que hace a la actividad de explotación y comercialización de minerales, la devolución impositiva se halla establecida por el D.S. N° 25465 referente al Reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones, al disponer en su art. 10 que: "La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización", aclarando que cuando los gastos de realización no se encuentren consignados en la declaración de exportación, "...se presume que (...) son el cuarenta y cinco (45%) del valor oficial de cotización" y advierte que dichos gastos deben estar debidamente respaldados señalando "...deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal".

Ahora bien de la normativa glosada precedentemente y los datos del proceso, se ingresa a resolver la problemática planteada en los siguientes términos:

VI.2.1.- Facturas observadas por medios fehacientes de pago.

En referencia a este punto, el argumento principal de la empresa demandante, es el referido a que la depuración de las Facturas N° 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, no es correcta ya que las mismas se encuentran en originales, corresponden al periodo y están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa, argumentando que la Empresa Metalúrgica Vinto, demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencia bancaria y liquidaciones finales, las compras de concentrado de estaño, efectuadas a la COMIBOL Empresa Minera Huanuni.

Sin embargo de ello, la empresa demandante para solicitar la restitución de la diferencia no respaldada de Bs 1.391.638; correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFV's, correspondientes a las Facturas N° 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, omite referir qué liquidaciones, transferencias o qué otras pruebas presentadas no fueron tomadas en cuenta por la administración tributaria, ya que a decir de la empresa demandante le corresponde el reconocimiento del total del crédito fiscal que generan las facturas antes referidas, situación que impide a este tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución, devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente que el demandante se limite a señalar normas tributarias supuestamente infringidas, sin establecer la forma de infracción o cómo debieron haber sido interpretadas y sin el señalamiento específico de la prueba que permita identificar tal infracción, no pudiendo este alto Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretenda hacer valer sus derechos.

Asimismo, es menester dejar establecido que lo sustentando por la empresa demandante no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N° 27310 que Reglamenta el Cód. Trib. Bol., modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874-vigente para el periodo junio 2012-, establece que las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70-5 de la L. N° 2492, que prevé como obligación del contribuyente demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; a su vez, el art. 66-11 de la misma Ley, reconoce que la falta de respaldo mediante la documentación, hará presumir la inexistencia de la transacción para fines de liquidación de impuestos e implicará que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal; por ello, en el caso de autos, al no haber demostrado la parte actora que las Facts. Nos 798, 799, 800, 801, 802, 803, 805, 806, 807 y 810, emitidas por COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, este tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el fundamento esgrimido por la autoridad demandada, pues la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva la responsabilidad y el deber ineludible de cumplir con la normativa legal y reglamentaria a efecto de obtener el reconocimiento del derecho invocado, principio de legalidad cuyo cumplimiento es obligatorio, porque además de ser el sustento de la actividad de gobernanza y gobernados, garantiza la igualdad de todas las personas que se encuentran en la misma situación.

VII.- Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la empresa demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 28 a 31; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0239/2014 de 20 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No Suscribe el Magistrado Jorge Isaac Von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



501

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

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 32, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0216/2014 de 20 de febrero, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 34; la respuesta de fs. 68 a 72 vta.; la notificación al tercero interesado de fs. 47, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 79 a 81 vta. y 84 a 86, respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señala que, mediante Acta de Intervención Contravencional GRPTS-C 0284/2013 de 3 de junio, se establece que cuando el Comando de Control Operativo Aduanero (COA), realizaba el control de vehículos indocumentados y mercancías en la ciudad de Potosí, se procedió al control del vehículo conducido por Bernardino Puma Martínez, con las siguientes características: clase volqueta, marca Volvo, placa de control 1389-AAP, chasis ilegible, color azul combinado, en el momento de la intervención el propietario presentó documentación del medio de transporte, según consta en el Acta de Comiso N° 002858, realizando una verificación en el sistema RUAT, se confirmó que la placa de control 1389-AAP, corresponde a un camión Volvo F-10, año 1989, color rojo, ante dicha anomalía y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso del motorizado, siendo trasladado al depósito de la Aduana Interior Potosí, emitiéndose el Acta de Intervención Contravencional GRPTS-C 0284/2013 de 3 de junio.

Agrega que, con base en el acta de intervención, informe técnico y demás actuados, se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCC-RA N° AN-GRPGR-SPCC-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, la cual resolvió declarar probada la comisión de contravención aduanera por contrabando, dispuesto en el art. 181-b) de la L. N° 2492, en contra de Bernardino Puma Martínez, disponiendo el comiso definitivo del ítem 1 del Acta de Intervención GRPTS-C 0284/2013.

Manifiesta que, de la revisión de los documentos presentados se determina que no corresponden al vehículo comisado, en vista de que la declaración única de importación (DUI) N° 2005/301/C-298 de 17 de enero de 2005 a nombre de Rene Waldo Roger Torrez, documento idóneo que no demuestra la legal internación del vehículo conforme a las observaciones que se detallan en el cuadro comparativo del Informe Técnico AN-GRPGR-SPC-IT N° 054/2013 de 22 de julio.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Citando extractos de la resolución jerárquica impugnada, indica que el acta de intervención contravencional cumple con todos los requisitos señalados en el art. 96.II de la L. N° 2492; asimismo, la valoración y fundamentación exhaustiva realizada en el Informe, evidencia la correcta valoración de la prueba de descargo, dando cumplimiento a lo señalado en el art. 101 del Reglamento a la LGA, concordante con el D.S. N° 0748 de 2 de febrero de 2011, que trata de los requisitos que deben cumplir las DUI's.

Agrega que, respecto al proceso penal iniciado por el sujeto pasivo contra el Administrador y Responsable de la SPCC, aclara que el mismo no es para determinar la validez o no del acta, sino la de determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del referido documento; es decir, atribuir el hecho punible a un determinado sujeto, debiendo considerarse que el proceso penal es intuito persona; en ese sentido, el accionar de la AGIT, al no pronunciarse en cuanto a la contravención aduanera obstaculiza el cumplimiento de las funciones que debe cumplir la Administración Aduanera, vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país e intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación tributaria.

Finalmente, la entidad demandante realizó la transcripción de los arts. 76, 65 y 181-b) de la L. N° 2492 y 2 del D.S. N° 708.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa interpuesta, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0216/2014 de 20 de febrero, emitida por la AGIT, la cual confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0213/2013 de 22 de noviembre y por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda de autos a través del memorial presentado el 21 de octubre de 2014, cursante en obrados de fs. 68 a 72 vta., bajo los siguientes términos:

Refirió que, se debe aclarar que conforme establece el art. 197-II-b) de la L. N° 3092, a la AGIT no le competen las cuestiones de índole civil o penal, atribuidas por ley a la jurisdicción ordinaria, por lo que se ve impedida de emitir pronunciamiento sobre los aspectos recurridos que conciernen a la materia penal, específicamente para pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medioambiental, motivo de controversia, teniendo la entidad demandante las vías legales correspondientes para dicho fin, en cumplimiento del último párrafo del art. 217 de la Ley antes citada, referido a un proceso judicial previo, lo contrario sería atentar contra los derechos del sujeto pasivo.

Indica que, lo que pretende la parte demandante es ingresar a temas de fondo, sin considerar y desvirtuar lo señalado anteriormente, siendo evidente que no se puede ingresar al análisis de fondo, toda vez que, resolver el fondo del asunto con base en una prueba cuya legalidad está observada, constituiría infracción del inc. b) parág. II del art. 197 de la L. N° 3092.

Este criterio, según el demandado, constituye línea doctrinal de la AGIT en el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.2 invocando las Resoluciones AGIT-RJ/0558/2011, AGIT-RJ/1382/2012, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, AGIT-RJ/1393/2013; asimismo, invocó la SC 0824/2012 de 20 de agosto referida a la garantía del debido proceso en su componente de acceso a la justicia.

Finalizó señalando que, la demanda contencioso administrativa interpuesta carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado al actor con la resolución impugnada.

III.- Del tercero interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 47, se advierte la legal citación de Enrique Huanaco Cuiza, en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose a fs. 87, "Autos" para sentencia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. El 14 de agosto de 2013, la Administración Aduanera notificó en secretaría a Bernardino Puma Martínez y Enrique Huanaco Cuiza con la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 72/2012 de 27 de diciembre, que en virtud al Acta de Intervención AN-GRPTS-SPCC-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, por la cual declaró probada la comisión de contrabando contravencional en su contra, disponiendo el comiso definitivo del Ítem 1 del Acta de Intervención GRPTS-C 0284/2013 (fs. 124 a 130 y fs. 131 del anexo 1).

2. Planteado recurso de alzada por Enrique Huanaco Cuiza, en el que manifiesta que el Acta de Intervención lleva firmas adulteradas, y al tratarse de delitos de orden público presentó querrela contra los funcionarios intervinientes en dicha acta, como también contra Álvaro Linares Luna y Dominica Mónica Enriques, en su condición de ex Administrador y ex Supervisora (fs. 13 a 15 del anexo 1); ante lo cual, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0213/2013 de 22 de noviembre, anuló la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, hasta que previamente se resuelva en jurisdicción ordinaria penal, la autenticidad del Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013 y posteriormente se emita, si corresponde, nueva resolución sancionatoria (fs. 75 a 80 del anexo 1).

3. Planteado el recurso el recurso por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional (fs. 93 a 95 vta.), el mismo fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0216/2014 de 20 de febrero, por la que la AGIT confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0213/2013 (fs. 111 a 117 del anexo 1).

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de las autoridades de alzada y jerárquica, de anular obrados con reposición de obrados hasta la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013 en la vía penal, la AT Aduanera dicte si corresponde, nueva resolución sancionatoria, omitiendo pronunciarse con respecto a la contravención aduanera.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr

el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. Respecto a la determinación de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo (Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio), de modo que, una vez se establezca la autenticidad o no del Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013 en la vía penal, la AT Aduanera dicte si corresponde, nueva resolución sancionatoria.

De un análisis de la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, la misma tiene como antecedente el Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013, dicha Acta consigna como funcionarios intervinientes a: My. Jhonny Vega Gareca, Cap. Cristian René Gómez Caero, Tte. Roberto Torrez Cardozo, Sgto. 2do. Freddy Huanca Sillerico, Cbo. Henry Méndez Quisbert y Cbo. Rubén Siñani Flores, quienes suscriben en la parte in fine del referido actuado (fs. 3 a 4 del anexo 1), por otra parte a fs. 9 del mismo anexo, cursa el Acta de Comiso N° 002858, actuado en el cual intervienen como Agentes COA los mismos funcionarios, habiendo el sujeto pasivo contrastado dichos actos administrativos, advirtiendo que las firmas de los funcionarios actuantes no coincidían entre uno y otro documento, por lo que consideró que se encontraba ante un hecho de falsificación de documentos, situación que fue puesta en conocimiento de la Administración Aduanera, sin que haya sido objeto de pronunciamiento alguno en la Resolución Sancionatoria, la cual se sustenta precisamente en el Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013, actuado administrativo que está cuestionado en su validez, existiendo una denuncia pendiente de resolución ante el Ministerio Público, a efectos de que producto de dicha investigación en la vía penal se establezca la validez o no del referido documento, por lo que es de trascendental importancia que previamente se resuelva en la instancia correspondiente, la autenticidad del Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013, que se encuentra cuestionada en su legalidad; consecuentemente, la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013, se funda en un acto administrativo sobre el cual pesa una denuncia penal pendiente de resolución en el Ministerio Público, a efectos de establecer su autenticidad, por ello, de los resultados de la referida investigación depende la legalidad del proceso administrativo emergente de dicha acta.

Como se advierte, el fundamento para la determinación del hecho contravencional y su posterior sanción es el contenido en el Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013, así lo ha establecido la resolución sancionatoria; sin embargo, la Administración Aduanera tenía la obligación de dar aplicación al mandato del art. 217 de la L. N° 2492, que en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sea declarada su falsedad por fallo judicial firme; es decir, que siendo la base de la determinación de una responsabilidad contravencional un documento público presumiblemente falso, en aras del respeto al debido proceso la Administración Aduanera no podía arrogarse la competencia de la jurisdicción ordinaria penal y así determinar la falsedad o no del acto administrativo cuestionado, si no que esa es atribución de la instancia competente a través de un debido proceso. En todo caso, ante una situación como la presente la Administración tributaria, ante la duda sobre la veracidad del Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013, con carácter previo y ante la solicitud del sujeto pasivo, debió activar la instancia penal correspondiente para la determinación de la falsedad o no de dicha acta así como la determinación del o los responsables del mismo, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo mediante escrito de 10 de junio de 2013 (fs. 92 a 93 del anexo 1), advirtió a la Administración Aduanera de la comisión de los ilícitos de falsedad ideológica, ya que de la comparación de las firmas estampadas en el documento de comiso y en el acta de intervención son totalmente distintas, situación reiterada por Enrique Guanaco Cuiza, por memorial de 21 de agosto de 2013 (fs. 148 a 149 vta.), sin recibir ninguna respuesta por parte de la Administración Aduanera.

Por todo lo señalado precedentemente, en correcta aplicación del derecho la AGIT concluyó que, para determinar si los hechos generadores de responsabilidad tributaria acaecieron o no, dando como resultado el nacimiento de una contravención aduanera de la cual sería responsable el sujeto pasivo, se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad o falsedad del Acta de Intervención GRPTS-C-0284/2013, estando por lo mismo la Administración Aduanera, imposibilitada por mandato expreso del parág. II, inc. b) del art. 197 de la L. N° 2492, de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del acta cuestionada, teniendo en todo caso que resolverse previamente ante la instancia correspondiente la legitimidad de las firmas de los funcionarios actuantes en dicha acta de intervención.

V.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0216/2014 de 20 de febrero, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0213/2013 de 22 de noviembre, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

En tal virtud, corresponde a este Tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, inclusive, dispuesta en la resolución jerárquica, instruyendo a la Administración Aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, dicte una nueva resolución sancionatoria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 28 a 32, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0216/2014 de 20 de febrero, dictada por la AGIT, ratificándose la nulidad de obrados hasta la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 0278/2013 de 29 de julio, inclusive, y disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la Administración Aduanera, si corresponde, dicte una nueva resolución sancionatoria.

Relatora: Magistrada Dr. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



502

**Telefónica Celular de Bolivia S.A. (TELECEL S.A.)
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 57 a 61 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, de 27 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), el memorial de la respuesta de fs. 84 a 92, el apersonamiento de la Procuraduría General del Estado, de fs. 109 a 110 vta., el memorial del tercer interesado a fs. 153 y vta., la réplica de fs. 96 a 98, la dúplica de fs. 102 a 103, el decreto de "autos" a fs. 149 y; los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que Telefónica Celular de Bolivia S.A. (TELECEL S.A.), representada legalmente por Juan Pablo Sánchez Orsini, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, expresando en síntesis los siguientes argumentos:

Que el 10 de julio de 2013, Cristian Banegas Moscoso en su condición de Controlador Fiscal encubierto, se presentó en la sucursal de TELECEL S.A., ubicada en la calle Velarde N° 18 de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, para adquirir una "Mini Carga" para el número 77600399, pagando al efecto la suma de Bs 10.- una vez realizado el pago y acreditado por sistema informático el monto correspondiente en su cuenta, el funcionario encubierto se retiró apresuradamente del lugar, posteriormente retornó a dichas oficinas identificándose como funcionario del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y comunicando que procedería a clausurar inmediatamente el establecimiento, porque no se habría emitido la factura por dicha compra, así también indicó que el único medio para evitar la clausura, era proceder a la conversión de la sanción conforme dispone el art. 170-II de la L. N° 2492; es decir pagar 10 veces el valor de la venta; ante esta situación refirió que, se le explicó al funcionario del SIN que, la factura se emite de forma automatizada, con el registro correspondiente del monto del crédito adquirido, el número del teléfono y la hora de operación; además se le explicó que si él no tenía la factura en su poder no era porque ésta no se habría emitido, sino porque, como puede verse en los videos de seguridad, él no proporcionó el nombre al que debía emitirse la factura, razón por la cual se emitió la fact. N° 30276 sin consignar el nombre.

Finalmente manifestó que el funcionario del SIN labró el Acta de Verificación y Clausura N° 84291, de 10 de julio de 2013; pero con el fin de evitar la clausura del establecimiento, se llenó el formulario de convertibilidad N° 044669 (F-7528) y se realizó el pago de la multa, dejando claramente establecido que todo eso se hacía en desacuerdo con lo obrado y bajo una ilegal coerción.

Posteriormente, TELECEL S.A. interpuso recurso de alzada contra el Acta de Verificación y Clausura N° 84291, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0762/2013, de 21 de octubre, disponiendo anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de verificación y clausura impugnada inclusive.

Contra dicha determinación de alzada, la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, de 27 de enero, que dispuso revocar totalmente la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente el Acta de Verificación y Clausura N° 84291 y el Acta de Convertibilidad N° 44669.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Juan Pablo Sánchez Orsini refirió que, en mérito a lo establecido en el art. 2 de la L. N° 3092 (Título V del Cód. Trib. Boliviano vigente- L. N° 2492) arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Pen. y la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre, a nombre y en representación legal de TELECEL S.A. interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ N° 0143/2014, conforme a los fundamentos que en síntesis expone a continuación:

Que las controversias se suscriben en 3 aspectos que son: 1) Errores de fondo en la interpretación de los fundamentos jurídicos y ontológicos del derecho tributario; 2) El pago bajo protesta tiene base en el principio de inocencia y en el derecho a no declarar contra sí mismo; y, 3) Falta de valoración de la prueba.

I.2.1.- En cuanto al primer punto refirió que, la resolución de recurso jerárquico desestimó la existencia de vicios de nulidad que fueron identificados en alzada, procediendo a realizar un análisis de fondo sobre la convertibilidad de la sanción, manifestando que: “El contribuyente en ejercicio del beneficio de convertibilidad, se acogió al mismo e hizo efectivo el pago de la multa económica, al ser esta la primera vez de la contravención de no emisión de nota fiscal, hecho que produjo la extinción de la obligación tributaria, es decir, desapareció la relación jurídico tributaria...” de lo citado refirió que, sobre este particular la AGIT incurrió en serios errores de interpretación de los fundamentos ontológicos del Derecho Tributario, confundiendo la institución de obligación tributaria con la relación tributaria y esta con la conmutación de una sanción administrativa. De lo cual continuó refiriendo que, TELECEL S.A. se vio constreñida a pagar la suma de Bs 100.- a la administración tributaria (AT) para convertir la sanción de clausura, dentro del marco de lo dispuesto en el art. 170 de la L. N° 2492; es decir TELECEL S.A. pago 10 veces el monto supuestamente no facturado; además refirió al respecto que, sin lugar a duda tenemos que en este caso la empresa demandante cumplió bajo protesta con la sanción Contravencional impuesta por vía de conmutación.

Sobre lo señalado precedentemente señaló que, las obligaciones de TELECEL S.A. eran de pagar los impuestos de IVA e IT, tributos que fueron pagados en los periodos fiscales siguientes; por ello, el pago de los Bs 100; no tiene la cualidad de extinguir una obligación tributaria, como erróneamente se manifestó en resolución impugnada, sino que extingue una sanción por incumplimiento, sin perjuicio del derecho de defensa que asiste al contribuyente.

Por otra parte refirió que, al indicar la AGIT que dicho pago pone fin a una relación jurídico tributaria es absurdo, fundamentando esto con la doctrina señalada por Nawiasky, que refiere: “cuando se habla de obligación tributaria se piensa ante todo en la obligación del pago del tributo, o lo que es igual, la deuda de carácter pecuniario o simplemente la deuda tributaria. Dicha obligación no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella...” en ese sentido finalizó refiriendo que, por todo lo expuesto una de las partes sustanciales de la fundamentación de la resolución impugnada ha quedado totalmente desvirtuada por su falta de consistencia jurídica, por lo que corresponde a esta instancia dejarla sin efecto.

I.2.2. En este punto manifestó que, la resolución jerárquica revocó la resolución de alzada, indicando que: “La figura que alega el contribuyente, respecto al pago bajo protesta que figura en el acta de verificación y clausura, no se constituye en una figura reconocida en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues no se encuentra normado para poder ser considerado como argumento legal válido, por el contrario habiendo convertido la sanción de clausura en una multa económica y una vez hecho efectivo el pago la misma se extinguió la obligación tributaria, siendo esta una forma de extinción de la obligación prevista en el art. 51 de la L. N° 2492...” asimismo manifiesta que dicha resolución refiere que: “Toda vez que funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales constataron la no emisión de nota fiscal y el contribuyente reconociendo la contravención hizo efectivo el pago de la sanción impuesta, motivo por el que lo citado no amerita mayor pronunciamiento al respecto.”, posteriormente de lo citado, manifestó que como puede apreciarse la resolución impugnada desconoce principios fundamentales del derecho, al sostener que la figura del pago bajo protesta no tiene respaldo normativo y por tanto no puede ser aplicada; de lo cual se tiene que la AGIT destruye está enraizada tradición jurídica, toda vez que la jurisprudencia nacional ha reconocido la identificación del ilícito tributario con el ilícito penal, de donde deviene que los principios del derecho penal son aplicables a las contravenciones y delitos tributarios, por lo que si el principio de inocencia rige el derecho penal, corresponde concluir que se presume a todo contribuyente inocente de la comisión de contravenciones tributarias, mientras en debido proceso no se demuestre su culpabilidad, por lo que en el tema de clausura de establecimientos, la AT en la práctica abusa de sus facultades para imponer el cierre de un establecimiento sin la interposición de un juez. No obstante, a pesar de este régimen que atenta al debido proceso, se reconoce universalmente el derecho a no declarar contra sí mismo, lo que forma parte del principio de presunción de inocencia, en el marco de lo establecido en los arts. 116 y 121 de la C.P.E.

Prosiguió citando la S.C.P. N° 0100/2014, para luego continuar afirmando que, el procedimiento de clausura inmediata pone al contribuyente en una situación crítica que lo obliga a decidir entre aceptar una clausura ilegal u optar por la conmutación de la pena. Siendo que en el caso de autos, la resolución impugnada no solamente invierte el principio de inocencia, sino que castiga al contribuyente que se ha visto obligado al canje de la pena impuesta, al reconocer que TELECEL S.A. hizo uso de los medios disponibles para evitar la arbitraria clausura, sin tomar en cuenta que dicha empresa presentó inmediatamente recurso de alzada, para suspender el acto de clausura, conforme al art. 131 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que en la resolución impugnada se realizó una inadecuada valoración de los hechos.

I.2.3. Por otra parte acusó sobre la falta de valoración refiriendo que, la AGIT omite un pronunciamiento sobre todas las pruebas aportadas durante el procedimiento, limitándose a fundamentar su resolución en el pago efectuado, cuando su función es cumplir con la averiguación de la verdad, es decir verificar si efectivamente TELECEL S.A. cometió la supuesta falta anunciada por la AT. Citando el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, acotando al respecto que dicha norma atribuye la carga de la prueba al contribuyente y para dicho efecto, pone a su disposición todos los medios de prueba admitidos en Derecho, entre ellos la prueba documental, los peritajes, la inspección ocular, los videos y la prueba testifical, entre otros; en ese sentido, refirió que la AGIT realizó una inadecuada valoración de los videos, indicando que los mismos solo son indicios, sin tomar en cuenta que con dichos videos se está tratando de demostrar que los funcionarios del SIN no quisieron recoger la factura emitida.

Asimismo señaló que en la resolución jerárquica no se efectuó una valoración de todas las pruebas aportadas, entre las cuales se encuentran: a) La Fact. N° 30276, generada durante la operación de compra, hecho que demuestra que TELECEL S.A. cumplió con la emisión de la factura correspondiente; b) La factura anterior N° 30275 y posterior N° 30277, que reflejan la cronología de la facturación y de la inalterabilidad del sistema de TELECEL S.A.; c) El informe emitido por los encargados del área de riesgo de TELECEL S.A., en el que se explicó a detalle el procedimiento seguido durante el operativo de control, acompañando las impresiones de pantalla e imágenes obtenidas del sistema de TELECEL S.A., y de los videos de seguridad; d) La inspección ocular realizada en instancia de alzada, donde se explicó paso a paso el funcionamiento del sistema de ventas que maneja TELECEL S.A., demostrándose que es imposible que se pueda realizar una venta sin factura, ya que todo se reporta en el sistema; e) Libro de ventas, donde se evidencia que la transacción y los datos de la factura figuran entre las ventas reportadas durante el mes de julio; y, f) declaración jurada de julio de 2013, donde se acreditó que TELECEL S.A. cumplió con el pago de impuestos por todas las ventas realizadas durante el mes de julio, entre las cuales se encuentra la del operativo de control. Finalizando refirió que la AGIT no valoró ninguna de las pruebas citadas precedentemente, enfocándose únicamente en los videos presentados y el pago efectuado por convertibilidad, incurriendo en violación del debido proceso, conforme lo establece la S.C.P. N° 1969/2013, de 4 de noviembre.

I.4.- Petitorio.

Concluyó el memorial por el que interpone demanda contenciosa administrativa, solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, consecuentemente se anule en su totalidad el Acta de Verificación y Clausura N° 00084291 (F-7544) de 10 de julio de 2013, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, y en consecuencia del ilegal Formulario de Convertibilidad N° 044669.

II.- De la contestación a la demanda

Que admitida la demanda por decreto cursante a fs. 63 y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contestando negativamente la demanda mediante memorial de fs. 84 a 92 de obrados, expresando lo siguiente:

Que con respecto a los errores de fondo en la interpretación de los fundamentos alegados en la demanda, se tiene que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y los arts. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos debe interponer de manera fundamentada su agravio, para que la AGIT pueda resolver sobre la base de dichos fundamentos en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico, en estricta observancia del principio de congruencia, por lo que no cabe mayor consideración por ser aspectos impertinentes e inoportunos, en resguardo del principio de congruencia que debe regir en la justicia tributaria.

En ese sentido, continuó citando el Sistema Doctrinal Tributario SIDOT V.3., Jurisprudencia contenida en la S.C. N° 0228/2013 de 2 de julio de 2013.

Por otra parte refirió que, el art. 160 del Cód. Trib. Boliviano, establece que la no emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente, constituye una contravención tributaria que es sancionada con la clausura del establecimiento, norma concordante con el art. 161 y 164 de la citada ley, siendo que en el presente caso, al tratarse de materia tributaria por la realización de actividades comerciales, la emisión de la factura es imprescindible, siendo el diferimiento en la emisión de la factura una conducta negligente por parte del contribuyente.

Asimismo continuó citando partes de la resolución jerárquica impugnada, reiterando doctrina y jurisprudencia.

Refiriendo además que los art. 7 y 10 de la L. N° 2492, establece como derechos del sujeto pasivo a formular y aportar pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución, concordante con lo establecido con el art. 16 de la C.P.E., seguidamente reiteró lo determinado por el art. 76 de la L. N° 2492 y otras normas del código tributario boliviano, para luego concluir manifestando que, con relación a la prueba consistente en videos de monitoreo no pueden ser consideradas conforme establece el art. 76 de la L. N° 2492, además que el art. 77 establece que las actas extendidas por la administración tributaria en su función fiscalizadora donde recogen hechos y situaciones que hubieren sido verificados y comprobados hacen prueba de los hechos recogidos, salvo se acredite lo contrario, que como se refirió anteriormente, el recurrente no logró desvirtuar la comisión de la contravención por el contrario admitió el hecho suscitado e hizo efectivo el pago de la sanción.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0143/2014, de 27 de enero.

III.- Tercer interesado.

Por proveído cursante a fs. 155, se dio por apersonado en su condición de tercero interesado a Santos Victoriano Salgado Ticona en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, quien por memorial de fs. 153 y vta., argumento lo siguiente:

Refirió que ratifica los argumentos de la AGIT, siendo que realizó una correcta valoración del principio de verdad material, toda vez que el contribuyente TELECEL S.A., al ser la primera vez que incurría en la contravención tributaria de no emisión de factura, equivalente por la venta de una mini carga TIGO por un valor de Bs 10; se acogió al beneficio de convertibilidad, procediendo a pagar el monto de Bs 100; mismo que fue direccionado para la convertibilidad del Acta de Verificación y Clausura N° 44669, con el cual se extinguió la obligación tributaria respecto a la mencionada acta, dejando de evidencia que el contribuyente al realizar este pago, reconoció que realizó la contravención tributaria; por tanto, la AGIT al revocar totalmente la resolución de alzada efectuó una correcta aplicación de la normativa vigente.

Por otra parte manifestó que, las pruebas presentadas por TELECEL S.A. consistentes en monitoreo de video, no constituyen medios de prueba de acuerdo a lo regulado por el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, siendo el citado artículo el que señala cuales son las pruebas admisibles en materia tributaria.

III.1.- Petitorio.

Concluyo solicitando que se declare improbadamente la demanda, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; sólo en las partes explícitamente contestadas.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la compulsión de los datos del proceso como la resolución jerárquica impugnada, se establece los siguientes hechos:

1.- Que el 10 de julio de 2013, a las 14:04 horas, funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Santa Cruz, efectuaron control de emisión de factura o nota fiscal, ocasión en la que se habría constatado la realización de la venta de una mini carga por el monto de Bs 10; en el establecimiento comercial de TELECEL S.A., ubicado en la Av. Velarde N° 18, Zona Plazuela Blacutt, con NIT N° 1020255020; venta que se habría efectuado sin la emisión de la respectiva factura, motivo por el cual se labró el Acta de Verificación y Clausura N° 84291, que señala observaciones: "El Contribuyente acoge la convertibilidad según L. N° 317" y que, "No se procedió a la intervención de la factura ya que el sistema de facturación es en línea y no permite anular facturas, se incumplió también en deberes formales para la correcta emisión de facturas" -textual- (fs. 56. anexo 1), acto determinado conforme a lo previsto por los arts. 161-2 y 170 de la L. N° 2492, modificada por la disposición adicional quinta de la L. N° 317.

2.- Por otra parte, al tratarse de la primera vez que incurrió en la contravención señalada supra, TELECEL S.A. se acogió a la convertibilidad de la sanción de clausura en multa, equivalente a 10 veces el monto facturado, es decir Bs 100; motivo por el cual los funcionarios del SIN llenaron el Formulario de Convertibilidad N° 044669, pago que hizo efectivo el 11 de julio de 2013, conforme se evidencia de la impresión de la boleta de pago 1000 con N° de Orden 793979797514 (fs. 57 a 59. anexo 1).

Dicha resolución administrativa fue impugnada mediante recurso de alzada (fs. 37 a 39 vta. anexo 1), interpuesto por Juan Pablo Sánchez Orsini, en representación legal de TELECEL S.A., que fue resuelto por Resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA 0762/2013, de 21 de octubre, (fs. 111 a 122 vta.), anulando obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Verificación y Clausura N° 84291, de 10 de julio de 2013 inclusive; disponiendo que la administración tributaria observe el cumplimiento de los requisitos establecidos para la emisión de dicho acto administrativo y conforme prevé el art. 212. c) de la L. N° 3092 (Título V del Cód. Trib. Boliviano).

Contra la resolución de alzada, Mayra Ninoshka Mercado Michel en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz I del SIN, interpuso recurso jerárquico de fs. 147 a 150, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, de 27 de enero, que revocó totalmente la resolución recurrida, manteniendo firme y subsistente el Acta de Verificación y Clausura N° 84291 y el Acta de Convertibilidad N° 44669.

IV.1.- De la naturaleza jurídica del proceso y la competencia de este Tribunal.

Contra el fallo jerárquico, Juan Pablo Sánchez Orsini, en representación legal de TELECEL S.A., formuló demanda contenciosa administrativa, cursante de fs. 57 a 61 vta.

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

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

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

IV. De la problemática planteada

Que el motivo de la litis se circunscribe a determinar: si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, evaluó correctamente la Fact. N° 30.276, emitida mediante el sistema computarizado de TELECEL S.A., aplicando la normativa tributaria, al considerar que la empresa citada incumplió con el deber formal de la no emisión de factura.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Que de la revisión de los antecedentes de hecho y de derecho, se tiene que el 10 de julio de 2013, funcionarios del SIN, se presentaron ante un establecimiento de TELECEL S.A. para imponer la sanción de clausura, puesto que no se habría emitido la factura por una recarga de Bs 10; ante este hecho la empresa demandante, se habría acogido a la convertibilidad de la sanción de clausura por multa, cancelando 10 veces lo no facturado, es decir que TELECEL S.A. cancelo Bs 100; para que no se haga efectivo la clausura del establecimiento citado.

De lo señalado precedentemente y de la revisión de obrados, se pudo evidenciar que el 10 de julio de 2013, a las 14: 05 hrs., funcionarios del SIN elaboraron el acta de verificación y Clausura N° 84291, en el cual se intervino el establecimiento comercial identificado como Telefónica Celular de Bolivia S.A., habiendo efectuado la compra de una Mini Carga por caja por el monto de Bs 10; estableciendo que el citado establecimiento no emitió factura; observando en el mismo: 1) El contribuyente acoge la convertibilidad según L. N° 317; y, 2) No se procedió a la intervención de la factura ya que fue el sistema de facturación es en línea y no permite anular facturas, se incumplió también en deberes formales para la correcta emisión de factura.

Bajo ese entendimiento se tiene que, los funcionarios del SIN reconocen que: "No se procedió a la intervención de la factura ya que fue el sistema de facturación en línea y no permite anular Facturas..."; es decir que, los funcionarios citados reconocen que se emitió la factura correspondiente, empero incongruentemente, luego refieren que se incumplió en deberes formales por la incorrecta emisión de factura; de lo cual este Tribunal Supremo de Justicia considera que, la Fact. N° 30.276 cursantes a fs. 55 del anexo 1, que no tiene consignado el nombre del comprador, por causas ajenas a la empresa demandante, tal como se determinó en alzada, tiene fe probatoria del cumplimiento de las obligaciones tributarias; además, que dicha factura se encuentra refrendada dentro del libro de ventas EPU del periodo de julio de 2013, cursante a fs. 155 del anexo 1., de lo cual se colige que TELECEL S.A., no incumplió con deberes formales al momento de emitir la factura en controversia, también se debe tener presente que dicha empresa, al momento de realizar sus transacciones las efectúa mediante un sistema computarizado, que no permite que se realice ningún movimiento sin emitir la debida factura, y que si la misma no fe consignada a nombre del comprador o el mismo no la recogió, no quiere decir que de dicha factura, no se vaya a pagar el IVA e IUE, puesto que la misma ya está dentro del sistema, para ser considerada posteriormente al momento de efectuar los pagos correspondientes de los impuestos señalados.

Por otra parte, en cuanto a que TELECEL S.A. habría reconocido de una manera tácita, el incumplimiento del deber formal de la no emisión de factura, al haberse acogido a la convertibilidad de la sanción de clausura en multa, este Supremo Tribunal considera que dicho acto (convertibilidad de sanción de clausura en multa -L. N° 317-), de ninguna manera demuestra que el contribuyente esté reconociendo la infracción que se le acusa, sino que dicho pago se efectúa, solo con el fin de que no se le perjudique con el funcionamiento normal de sus labores cotidianas, evitando la clausura; además, en ese sentido se debe reconocer que dentro del debido proceso, se reconoce el derecho a no declarar contra sí mismo, lo que forma parte del principio de presunción de inocencia, en el marco de lo establecido en los arts. 116 y 121 de la Norma Suprema.

VI. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, de 27 de enero, no realizó una correcta compulsión y no emitió un pronunciamiento correcto respecto a las pruebas aportadas dentro del proceso administrativo, por lo que corresponde declarar probada la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa, en consecuencia deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0143/2014, de 27 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quedando firme y subsistente la Resolución Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0762/2013, de 21 de octubre, cursante de fs. 111 a 122 vta., del anexo 1, de obrados.

Nos suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



503

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 13 a 15, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0099/2014 de 20 de enero, cursante de fs. 84 a 94; el memorial de contestación de fs. 52 a 55; la intervención del tercero interesado, Carlos Feraude Velásquez, por escrito de fs. 34 a 35; la réplica de fs. 74 a 76; la réplica de fs. 80 a 81; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Iván Arancibia Zegarra, en su condición de Gerente Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud a la R.A. de Presidencia N° 03-0406-16 de 8 de agosto de 2016 (fs. 98 a 99), se apersonó por memorial de fs. 13 a 15, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 131 y 147 de la L. N° 2492, 70 de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341, 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ. (CPC), aplicable en materia tributaria por el art. 74-2 del citado Cód. Trib., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0099/2014 de 20 de enero.

i.1.- antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria, advertida de la falta de presentación de la declaración jurada del IT, correspondiente al periodo 6/2005 por parte del contribuyente Carlos Feraude Velásquez, procedió a determinar la base imponible, emitiendo la Vista de Cargo N° 2031867535 de 9 de noviembre de 2012, la que fue notificada personalmente al sujeto pasivo el mismo día, mes y año, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 1.179, equivalente a Bs 2.111; intimándole a la presentación de la Declaración Jurada extrañada, evidenciando que el sujeto pasivo no presentó descargos dentro del plazo otorgado. Situación que derivó en el pronunciamiento de la R.D.CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00506/2013 de 6 de junio, que fue notificada personalmente el 22 de julio de 2013, determinando una deuda tributaria de UFVs. 1.131, equivalente a Bs 2.080; acto administrativo impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la extinción de la obligación, el cual fue resuelto mediante Resolución ARIT N° 1093/2013 de 4 de noviembre, que revocó totalmente la citada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal 06/2015; lo que dio lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución AGIT N° 0099/2014 de 20 de enero (fs. 84 a 94 del anexo 1), que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Denunció que no operó la prescripción de la acción de la administración tributaria, como inadecuadamente manifestó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), respecto al (IT), por el periodo fiscal 06/2005, toda vez que no se tomó en cuenta en la resolución jerárquica impugnada, que en ningún momento existió inacción por parte de esta entidad tributaria, sino por el contrario, buscó el cumplimiento de la obligación, demostrando que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación, lo que no le permitiría beneficiarse con la prescripción, para lo cual en virtud a lo establecido en el art. 5-II de la L. N° 2492 y al haberse advertido la existencia de un vacío jurídico respecto a la prescripción, recurrieron a las disposiciones contenidas en la norma sustantiva civil, prevista en los arts. 1492-I, 1502-6 modificado por el 39 de la L. N° 004 (Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas "Marcelo Quiroga Santa Cruz"), 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., constituyéndolo en mora al contribuyente al haber sido notificado con la Vista de Cargo N° 2031867535, el 9 de noviembre de 2012 y con la resolución determinativa, el 22 de julio de 2013, ambos de manera personal, intimándolo a la presentación de la declaración jurada o en su defecto al pago de la deuda tributaria, interrumpiendo el cómputo de la prescripción y demostrando que la obligación tributaria, se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la AGIT, finalizando en este punto al manifestar que no corresponde declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria, solicitando corregir esta inadecuada valoración, por parte de la autoridad demandada.

I.2.2. Alegó la errónea interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, por parte de la AGIT, al haber omitido establecer un criterio y fundamentación respecto a esta norma, denotando que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico causado al Estado (tributo omitido y sanciones), ya que no se puede discriminar que para delitos, si las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, señalando que existe una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, la que no fue valorada por la autoridad demandada.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó declarar probada la demanda en todas sus partes y revocar la Resolución AGIT-RJ N° 0099/2014 de 20 de enero, y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 00506/2013 de 6 de junio, en su totalidad.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 28 de octubre de 2014 de fs. 52 a 55, señalando:

El 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, estableciendo que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, infiriendo que el régimen de prescripción establecido en esta ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317, destacando que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria, conforme a la disposición transitoria quinta de las citadas Leyes Nos. 291 y 317, que entraron en vigencia el 22 de septiembre y el 11 de diciembre de 2012, respectivamente, aspecto que no sucedió en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, no correspondiendo la aplicación de las mismas, ya que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la misma versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio de su derecho de cobro, durante el tiempo fijado por la norma.

Señaló que el art. 324 de la C.P.E., dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, artículo que se halla incorporada en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, entendimiento que no puede ser independiente de lo dispuesto en la Sección II, Capítulo Tercero, Título I, Cuarta Parte de la C.P.E., adoptando como línea doctrinal que la referida norma constitucional, en una interpretación sistemática y armónica con el art. 322 de esta ley fundamental, se refiere a la deuda como ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado y no así a los ingresos colectivos como son las obligaciones tributarias, encontrándose la L. N° 2492, plenamente vigente y aplicable en materia tributaria.

Indicó que el art. 3 de la L. N° 154, refiere que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, recalcando que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria y no así el tributo, tal como lo establece esta normativa, abriéndose otros procesos de responsabilidad, como son: ejecutivo, administrativo, civil o penal, contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la administración tributaria, respecto a la deuda tributaria, previstos en la L. N° 1178 (SAFCO), a efectos de recuperar la deuda tributaria no determinada o sanción no cobrada, enfatizando que la figura jurídica de la prescripción, tiene como objeto otorgar la seguridad jurídica a toda persona.

Finalmente, refirió que el cómputo de la prescripción del IT del periodo fiscal 06/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, y siendo que la administración tributaria notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez el 22 de julio de 2013 con la R.D. N° 00506/2013, no interrumpió el curso de la prescripción, es decir, que se efectuó cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban prescritas.

II.1.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0099/2014 de 20 de enero.

III.- Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 32, se ordenó se ponga la demanda en conocimiento de Carlos Feraude Velásquez, en su calidad de tercero interesado, mismo que por memorial cursante de fs. 34 a 35, se apersonó señalando lo siguiente:

La notificación con la R.D. N° 00506/2013 de 6 de junio, que determinó el adeudo tributario por el (IT), correspondiente al periodo 06/2005, se efectuó recién el 22 de julio de 2013, por lo que tanto la ARIT como la AGIT, dentro del análisis realizado respecto a la prescripción, en aplicación de la previsión contenida en el art. 59 de la L. N° 2492, determinó que la facultad de la administración tributaria, prescribió para la determinación del adeudo tributario del referido impuesto, sosteniendo que los argumentos de la parte demandante carecen de sustento legal, toda vez que la resolución impugnada, fue dictada conforme a los datos del proceso y en estricta sujeción a la previsión contenida en la citada disposición tributaria, solicitando declarar improbada la demanda y mantener firme y subsistente la resolución jerárquica cuestionada.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La administración tributaria, pronunció la Vista de Cargo N° 2031867535 de 9 de noviembre de 2012, la cual fue notificada el mismo día, mes y año (fs. 1 a 2 del anexo 2), al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, por el que se intimó a la presentación de la Declaración Jurada Formulario N° 156 respecto al IT del periodo fiscal 06/2005 o en todo caso apersonarse a sus dependencias con el objeto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 1.179, equivalentes a Bs 2.111.

No habiendo sido presentados los descargos dentro del plazo establecido por ley, se dio lugar a la emisión de la R.D. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00506/2013 de 6 de junio, que fue notificada al sujeto pasivo el 22 de julio de 2013 (fs. 8 a 10 del anexo 2), la cual determinó de oficio la obligación impositiva (deuda tributaria) del contribuyente en un monto de UFVs. 1.131, equivalente a Bs 2.080; por concepto de impuesto y periodo de referencia, importe que comprende el tributo omitido, interés y la sanción; acto administrativo que fue objeto de recurso de alzada, resuelto mediante Resolución ARIT N° 1093/2013 de 4 de noviembre (fs. 46 a 54 del anexo 1), que revocó totalmente la citada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IT del periodo fiscal 06/2005; dando lugar a

que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT N° 0099/2014 de 20 de enero (fs. 84 a 94 del anexo 1), que confirmó la resolución de alzada.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C. y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

V. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de controversia dentro del presente proceso, radica en dos aspectos denunciados: 1) Si la autoridad demandada inobservó la aplicación supletoria de la normativa sustantiva civil, aplicable por mandato del art. 5-II de la L. N° 2492, toda vez que, según afirma la parte demandante, no operó la prescripción de la acción de la administración tributaria respecto al IT, por el periodo fiscal 06/2005, aspecto que no fue valorado correctamente en la resolución jerárquica impugnada y; 2) Si es evidente que la AGIT interpretó inadecuadamente el art. 152 de la L. N° 2492.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

VI.1.- Análisis y fundamentación.

VI.1.1.- Respecto al primer punto denunciado, es imprescindible referirnos a la doctrina, la cual señala que el mecanismo excepcional de supletoriedad es el cumplimiento de condiciones necesarias para su configuración como ser, que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio; que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y finalmente que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida; la falta de una de estas condiciones, hace que no pueda operar la supletoriedad de una legislación en otra.

Bajo ese contexto, sobre la aplicación analógica del código civil pretendida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, para la resolución del caso, se debe en principio tomar en cuenta lo determinado en el art. 8 de la L. N° 2492, la que establece: "I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal. II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta: a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro. b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios. III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes".

Bajo la normativa descrita ut supra, el entendimiento de este tribunal debe ser interpretado como una excepción normativa que solamente opera ante la existencia de una figura jurídica del ordenamiento legal tributario no regulada en forma expresa clara y precisa, para lo cual se haría necesario acudir en forma excepcional a otro cuerpo de leyes para regular sus particularidades. Asimismo, se aplicaría excepcionalmente para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con los principios generales del derecho, por ello, hacer referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá excepcionalmente para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

Disposición que establece los métodos de interpretación de las normas tributarias y la aplicación de la analogía, señalando en su última parte que no se aplicará para modificar las normas existentes, razón por la cual al aplicar el sujeto activo normas del Código Civil en cuanto a la constitución en mora y las formas de cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción, debatida en la resolución impugnada, introdujo de esta manera conceptos ajenos al derecho tributario, modificando las reglas de prescripción establecidas en el código especial. En tal sentido, la resolución impugnada al rechazar la prescripción opuesta por la administración tributaria, fundándose en normas del Código Civil y ser rechazada la misma por la autoridad demandada, aplicó y dio cumplimiento a las normas de prescripción establecidas en la ley especial, actuando en el marco del principio de legalidad.

En ese sentido, en la especie, directamente relacionado al instituto jurídico de la prescripción, la misma se encuentra ampliamente desarrollada en los arts. 59, 60, 61 y 62 de la L. N° 2492, regulándose su cómputo, interrupción y suspensión, lo que muestra de manera clara y precisa que la materia impositiva sea de especial y previa aplicación, sin que para ello, sea necesario acudir a la supletoriedad de normas en materia civil u otras ramas del derecho; lo contrario, sería quebrantar las bases esenciales del sistema legal tributario, que se rige bajo un principio de especialidad, puesto que de la revisión de actuados administrativos, se evidencia que la administración tributaria aplicó normas del código civil dentro de un proceso administrativo, apartándose de la legalidad que debe ceñir sus actos en directa contraposición a lo establecido por la Constitución Política del Estado, que exige que los órganos del Estado como la administración encuadren sus actos en el marco de la ley, toda vez que la L. N° 2492, cuenta con la normativa expresa sobre la prescripción, concretamente, en su art. 59, por lo que la parte demandante no demostró el cumplimiento de las condiciones necesarias para la configuración de la supletoriedad.

En consecuencia, por los fundamentos expuestos, corresponde a este Tribunal desestimar la errónea aplicación supletoria de los arts. 1492-I, 1502-6, 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., pretendida por la Entidad Tributaria en previsión del art. 5-II de la L. N° 2492, consiguiéentemente a efectos de determinar si efectivamente operó la prescripción de la acción de la parte demandante, debemos referirnos al art. 59 de este Cód. Trib., la que señala: "I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años", norma que nos permite colegir que, no obstante se haya notificado al contribuyente con la R.D. N° 00506/2013, el 22 de julio del mismo año, con el fin de interrumpir el término de la prescripción, conforme prevé el art. 61-a) de la L. N° 2492, dicho diligenciamiento se realizó cuando las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, se encontraban ya prescritas, toda vez, que el cómputo de prescripción del IT, del periodo fiscal 06/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, lapso de 4 años, en el que se observa la inacción de la entidad impetrante, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria, respecto a este punto.

VI.1.2.- En cuanto se refiere al segundo punto de controversia, es necesario referirnos a la prescripción, categoría jurídica que se le atribuye la función de ser causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica. Al respecto Buitrago Ignacio Josué. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011, señala que: "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho". Bajo el mismo entendido Sala Plena de este Tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las Leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar".

Bajo estos parámetros, resulta imprescindible aclarar con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, que esta disposición constitucional es aplicable de acuerdo al entendimiento desarrollado por la sala plena de este Supremo Tribunal de Justicia, sentando línea jurisprudencial respecto a la imprescriptibilidad prevista en la C.P.E. en su art. 324, a través de las Sentencias Nos. 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre, estableciendo claramente que el precepto del referido art. 324, está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también ha sido expresado por la misma sala plena, a través de A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, que señala: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990..."

En ese sentido, concordante con dicho precepto, el art. 152 de la L. N° 2492, dispone: "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado, haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contenciosa administrativa, respecto a este punto debatido, resulta inaplicable al caso.

VI.2.- Conclusiones.

Consecuentemente, siendo atribución de este tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, puesto que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia, en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0099/2014 de 20 de enero, que confirma el Recurso De Alzada ARIT-LPZ/RA N°1093/2014, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0099/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



504

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 16, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0094/2014 de 20 de enero, cursante de fs. 4 a 13; el memorial de contestación de fs. 51 a 58; la intervención del tercero interesado, Carlos Feraude Velásquez, por escrito de fs. 20 a 21; la réplica de fs. 69 a 71; la dúplica de fs. 75 a 76; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Iván Arancibia Zegarra, en su condición de Gerente Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a la R.A. de Presidencia N° 03-0406-16 de 8 de agosto de 2016 (fs. 85 a 86), se apersonó por memorial de fs. 14 a 16, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 131 y 147 de la L. N° 2492, 70 de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341, 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicable en materia tributaria por el art. 74.2 del citado Cód. Trib., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0094/2014 de 20 de enero.

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

La administración tributaria, advertida de la falta de presentación de la declaración jurada del IVA, correspondiente al periodo 9/2005 por parte del contribuyente Carlos Feraude Velásquez, procedió a determinar la base imponible, emitiendo la Vista de Cargo N° 2032073905 de 9 de noviembre de 2012, la que fue notificada personalmente al sujeto pasivo el mismo día, mes y año, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 2.354, equivalente a Bs 4.213; intimándosele a la presentación de la declaración jurada extrañada, evidenciando que el sujeto pasivo no presentó descargos dentro del plazo otorgado. Situación que derivó en el pronunciamiento de la R.D. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00501/2013 de 6 de junio, notificada personalmente el 22 de julio de 2013, el que determinó una deuda tributaria de UFVs. 2.265, equivalente a Bs 4.163; acto administrativo impugnado por el contribuyente a través de recurso de alzada, limitándose a solicitar la extinción de la obligación, el cual fue resuelto mediante Resolución ARIT 1088/2013 de 4 de noviembre, que revocó totalmente la citada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado (IVA) del periodo fiscal 09/2005; lo que dio lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución AGIT N° 0094/2014 de 20 de enero, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Denunció que no operó la prescripción de la acción de la administración tributaria, como inadecuadamente manifestó la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), respecto al IVA, por el periodo fiscal 09/2005, toda vez que no se tomó en cuenta en la resolución jerárquica impugnada, que en ningún momento existió inacción por parte de esta entidad tributaria, sino por el contrario, buscó el cumplimiento de la obligación, demostrando que el contribuyente ingresó en mora desde el momento del vencimiento de la obligación, lo que no le permitiría beneficiarse con la mal intencionada prescripción, para lo cual en virtud a lo establecido en el art. 5-II de la L. N° 2492 y al haberse advertido la existencia de un vacío jurídico respecto a la prescripción, recurrieron a las disposiciones contenidas en la norma sustantiva civil, prevista en los arts. 1492-I, 1502-6 modificado por el 39 de la L. N° 004 (Lucha Contra la Corrupción, Enriquecimiento Ilícito e Investigación de Fortunas

“Marcelo Quiroga Santa Cruz”), 341.1 y 1503.2 del Cód. Civ., constituyéndolo en mora al contribuyente al haber sido notificado con la Vista de Cargo N° 2032073905, el 9 de noviembre de 2012 y con la R.D., del 22 de julio de 2013, ambos de manera personal, intimándolo a la presentación de la declaración jurada o en su defecto al pago de la deuda tributaria, interrumpiendo el cómputo de la prescripción y demostrando que la obligación tributaria, se encuentra firme y exigible, aspectos que no fueron valorados por la AGIT, finalizando en este punto al manifestar que no corresponde declarar la prescripción de la acción de la administración tributaria, solicitando corregir esta inadecuada valoración, por parte de la autoridad demandada.

I.2.2. Alegó la errónea interpretación del art. 152 de la L. N° 2492, por parte de la AGIT, al haber omitido establecer un criterio y fundamentación respecto a esta norma, denotando que las obligaciones tributarias son parte principal del daño económico causado al Estado (tributo omitido y sanciones), ya que no se puede discriminar que para delitos, si las obligaciones tributarias son daño económico y no para los otros casos comunes, señalando que existe una inadecuada interpretación de la norma por parte de la ARIT, la que no fue valorada por la autoridad demandada.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó declarar probada la demanda en todas sus partes y revocar la Resolución AGIT-RJ N° 0094/2014 de 20 de enero, y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 00501/2013 de 6 de junio, en su totalidad.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 21 de octubre de 2014 de fs. 51 a 58, señalando:

El 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, estableciendo que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, infiriendo que el régimen de prescripción establecido en esta ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317, destacando que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria, conforme a la disposición transitoria quinta de las citadas Leyes Nos. 291 y 317, que entraron en vigencia el 22 de septiembre y el 11 de diciembre de 2012, respectivamente, aspecto que no sucedió en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, no correspondiendo la aplicación de las mismas, ya que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la misma versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio de su derecho de cobro, durante el tiempo fijado por la norma.

Señaló que el art. 324 de la C.P.E., dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, artículo que se halla incorporada en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional, entendimiento que no puede ser independiente de lo dispuesto en la Sección II, Capítulo Tercero, Título I, Cuarta Parte de la C.P.E., adoptando como línea doctrinal que la referida norma constitucional, en una interpretación sistemática y armónica con el art. 322 de esta ley fundamental, se refiere a la deuda como ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado y no así a los ingresos colectivos como son las obligaciones tributarias, encontrándose la L. N° 2492, plenamente vigente y aplicable en materia tributaria.

Indicó que el art. 3 de la L. N° 154, refiere que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, recalcando que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria y no así el tributo, tal como lo establece esta normativa, abriéndose otros procesos de responsabilidad, como son: ejecutivo, administrativo, civil o penal, contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la administración tributaria, respecto a la deuda tributaria, previstos en la L. N° 1178 (SAFCO), a efectos de recuperar la deuda tributaria no determinada o sanción no cobrada, enfatizando que la figura jurídica de la prescripción, tiene como objeto otorgar la seguridad jurídica a toda persona.

Finalmente, refirió que el cómputo de la prescripción del IVA del periodo fiscal 09/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, y siendo que la administración tributaria notificó personalmente a Carlos Feraude Velásquez el 22 de julio de 2013 con la R.D. N° 00501/2013, no interrumpió el curso de la prescripción, es decir, que se efectuó cuando las acciones del ente fiscal para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban prescritas.

II.1.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0094/2014 de 20 de enero.

III.- Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 18, se ordenó se ponga la demanda en conocimiento de Carlos Feraude Velásquez, en su calidad de tercero interesado, mismo que por memorial cursante de fs. 20 a 21, se apersonó señalando lo siguiente:

La notificación con la R.D. N° 00501/2013 de 6 de junio, que determinó el adeudo tributario por el IVA, correspondiente al periodo 09/2005, se efectuó recién el 22 de julio de 2013, por lo que tanto la ARIT como la AGIT, dentro del análisis realizado respecto a la prescripción, en aplicación de la previsión contenida en el art. 59 de la L. N° 2492, determinó que la facultad de la administración tributaria, prescribió para la determinación del adeudo tributario del referido impuesto, sosteniendo que los argumentos de la parte demandante carecen de sustento legal, toda vez que la resolución impugnada, fue dictada conforme a los datos del proceso y en estricta sujeción a la previsión contenida en la citada disposición tributaria, solicitando declarar improbada la demanda y mantener firme y subsistente la resolución jerárquica cuestionada.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La administración tributaria, pronunció la Vista de Cargo N° 2032073905 de 9 de noviembre de 2012, la cual fue notificada el mismo día, mes y año (fs. 1 a 2 del anexo 2), al contribuyente Carlos Feraude Velásquez, por el que se intimó a la presentación de la Declaración Jurada Formulario N° 143 respecto al IVA del periodo fiscal 09/2005 o en todo caso apersonarse a sus dependencias con el objeto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración, estableciendo una obligación presunta por el importe de UFVs. 2.354, equivalentes a Bs 4.213.

No habiendo sido presentados los descargos dentro del plazo establecido por ley, se dio lugar a la emisión de la R.D. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD N° 00501/2013 de 6 de junio, que fue notificada al sujeto pasivo el 22 de julio de 2013 (fs. 8 a 10 del anexo 2), la cual determinó de ofició la obligación impositiva (deuda tributaria) del contribuyente en un monto de UFVs. 2.265, equivalentes a Bs 4.163, por concepto de impuesto y periodo de referencia, importe que comprende el tributo omitido, interés y la sanción, acto administrativo que fue objeto de recurso de alzada, resuelto mediante Resolución ARIT N° 1088/2013 de 4 de noviembre (fs. 46 a 54 del anexo 1), que revocó totalmente la citada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IVA., del periodo fiscal 09/2005; dando lugar a que la administración tributaria, interponga el recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT N°0094/2014 de 20 de enero (fs. 84 a 93 del anexo 1), que confirmó la resolución de alzada.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del C.P.C., y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

V. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de controversia dentro del presente proceso, radica en dos aspectos denunciados: 1) Si la autoridad demandada inobservó la aplicación supletoria de la normativa sustantiva civil, aplicable por mandato del art. 5-II de la L. N° 2492, toda vez que, según afirma la parte demandante, no operó la prescripción de la acción de la AT., respecto al IVA, por el periodo fiscal 09/2005, aspecto que no fue valorado correctamente en la resolución jerárquica impugnada y; 2) Si es evidente que la AGIT interpretó inadecuadamente el art. 152 de la L. N° 2492.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

VI.1.- Análisis y fundamentación.

VI.1.1.- Respecto al primer punto denunciado, es imprescindible referirnos a la doctrina, la cual señala que el mecanismo excepcional de supletoriedad es el cumplimiento de condiciones necesarias para su configuración como ser, que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio; que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y finalmente que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen de algún modo las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida; la falta de una de estas condiciones, hace que no pueda operar la supletoriedad de una legislación en otra.

Bajo ese contexto, sobre la aplicación analógica del código civil pretendida por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, para la resolución del caso, se debe en principio tomar en cuenta lo determinado en el art. 8 de la L. N° 2492, la que establece: "I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal. II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta: a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro. b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios. III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes".

Bajo la normativa descrita ut supra, el entendimiento de este tribunal debe ser interpretado como una excepción normativa que solamente opera ante la existencia de una figura jurídica del ordenamiento legal tributario no regulada en forma expresa clara y precisa, para lo cual se haría necesario acudir en forma excepcional a otro cuerpo de leyes para regular sus particularidades. Asimismo, se aplicaría excepcionalmente para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con los principios generales del derecho, por ello, hacer referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá excepcionalmente para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

Disposición que establece los métodos de interpretación de las normas tributarias y la aplicación de la analogía, señalando en su última parte que no se aplicará para modificar las normas existentes, razón por la cual al aplicar el sujeto activo normas del código civil en cuanto a la constitución en mora y las formas de cómputo, suspensión e interrupción de la prescripción, debatida en la resolución impugnada, introdujo de esta manera conceptos ajenos al derecho tributario, modificando las reglas de prescripción establecidas en el código especial. En tal sentido, la

resolución impugnada al rechazar la prescripción opuesta por la administración tributaria, fundándose en normas del código civil y ser rechazada la misma por la autoridad demandada, aplicó y dio cumplimiento a las normas de prescripción establecidas en la ley especial, actuando en el marco del principio de legalidad.

En ese sentido, en la especie, directamente relacionado al instituto jurídico de la prescripción, la misma se encuentra ampliamente desarrollada en los arts. 59, 60, 61 y 62 de la L. N° 2492, regulándose su cómputo, interrupción y suspensión, lo que muestra de manera clara y precisa que la materia impositiva sea de especial y previa aplicación, sin que para ello, sea necesario acudir a la supletoriedad de normas en materia civil u otras ramas del derecho; lo contrario, sería quebrantar las bases esenciales del sistema legal tributario, que se rige bajo un principio de especialidad, puesto que de la revisión de actuados administrativos, se evidencia que la administración tributaria aplicó normas del código civil dentro de un proceso administrativo, apartándose de la legalidad que debe ceñir sus actos en directa contraposición a lo establecido por la Constitución Política del Estado, que exige que los Órganos del Estado como la administración encuadren sus actos en el marco de la ley, toda vez que la L. N° 2492, cuenta con la normativa expresa sobre la prescripción, concretamente, en su art. 59, por lo que la parte demandante no demostró el cumplimiento de las condiciones necesarias para la configuración de la supletoriedad.

En consecuencia, por los fundamentos expuestos, corresponde a este Tribunal desestimar la errónea aplicación supletoria de los arts. 1492-I, 1502-6, 341-1 y 1503-2 del Cód. Civ., pretendida por la entidad tributaria en previsión del art. 5-II de la L. N° 2492, consiguientemente a efectos de determinar si efectivamente operó la prescripción de la acción de la parte demandante, debemos referirnos al art. 59 de este Cód. Trib., la que señala: "I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años", norma que nos permite colegir que, no obstante se haya notificado al contribuyente con la R.D. N° 00501/2013, el 22 de julio del mismo año, con el fin de interrumpir el término de la prescripción, conforme prevé el art. 61-a) de la L. N° 2492, dicho diligenciamiento se realizó cuando las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, se encontraban ya prescritas, toda vez, que el cómputo de prescripción del IVA, del periodo fiscal 09/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, lapso de 4 años, en el que se observa la inacción de la entidad impetrante, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria, respecto a este punto.

VI.1.2.- En cuanto se refiere al segundo punto de controversia, es necesario referirnos a la prescripción, categoría jurídica que se le atribuye la función de ser causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica. Al respecto Buitrago Ignacio Josué. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011, señala que: "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho". Bajo el mismo entendido Sala Plena de este Tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar".

Bajo estos parámetros, resulta imprescindible aclarar con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, que esta disposición constitucional es aplicable de acuerdo con el entendimiento desarrollado por la sala plena de este Supremo Tribunal de Justicia, sentando línea jurisprudencial respecto a la imprescriptibilidad prevista en la C.P.E. en su art. 324, a través de las Sentencias Nos. 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre, estableciendo claramente que el precepto del referido art. 324, está relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también ha sido expresado por la misma Sala Plena, a través del A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, que señala: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990..."

En ese sentido, concordante con dicho precepto, el art. 152 de la L. N° 2492, dispone: "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado, haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contenciosa administrativa, respecto a este punto debatido, resulta inaplicable al caso.

VI.2.- Conclusiones.

Consecuentemente, siendo atribución de este tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, puesto que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, se concluye que la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0094/2014 de 20 de enero, que confirma el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1088/2013, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, contra la AGIT, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0094/2014 de 20 de enero.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



505

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 75 a 80, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0074/2014 de 20 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 120 a 127, el memorial de apersonamiento de fs. 140 a 143 vta., del tercero interesado, la réplica de fs. 148 a 151, la dúplica de fs. 155 a 157 vta., el decreto de "Autos" de fs. 160, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Boris Walter López Ramos en virtud a la R.A. de Presidencia N° 03-0083-14, de 12 de febrero, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0074/2014 de 20 de enero, amparado en el art. 10 de la L. N° 212, y arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., expresando que la resolución impugnada es atentatoria a los intereses de la administración tributaria.

Manifestó que los argumentos vertidos en la resolución impugnada, al anular la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0778/2013 de 28 de octubre, dictada por la AGIT Santa Cruz, carecen de argumentos de contenido técnico legal, incurriendo en contradicciones e interpretando incorrectamente la normativa tributaria.

Señaló que el contribuyente presentó las declaraciones juradas respecto al IT correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril y diciembre de la gestión 2008, presentando posteriormente declaraciones juradas rectificatorias en dos oportunidades. Añade que en fecha 24 de julio de 2012, la AT emitió los proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 1448/2012, 1449/2012, 1450/2012, 1451/2012 y 1458/2012 correspondientes a los periodos indicados y que tenían saldo de pago pendiente a favor del fisco.

Refiere que en 27 de julio de 2012, el contribuyente procedió al pago de los tributos omitidos sin incluir la multa por incumplimiento a deberes formales, generadas por el incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificante, por lo que se emitieron los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12, 25-03769-12, 25-03770-12, 25-03771-12 y 25-03777-12 todos de fecha 22 de noviembre de 2012, pues al no haber realizado el pago total de la deuda tributaria, adecuó su conducta a la contravención tributaria de omisión

de pago, con una sanción de 100% de la deuda determinada a la fecha de vencimiento en UFV's. Acotó que en la prosecución del trámite se emitieron las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0898-12, 18-0899-12, 18-0900-12, 18-0901-12 y 18-0908-12 de 26 de diciembre de 2012, confirmando la sanción por omisión de pago.

I.2.- Fundamentos de la demanda

Señaló que la resolución jerárquica impugnada de manera equívoca pretende la aplicación de una base de cálculo para el cobro de la sanción por omisión de pago, considerando el último saldo definitivo por pagar a favor del fisco, siendo que el Impuesto determinado fue rectificado por declaraciones juradas rectificatorias en dos oportunidades y si bien fueron pagados en forma parcial y/o a cuenta, pero esos pagos fueron posteriores a la fecha de vencimiento.

Indicó que la AGIT aplicó incorrectamente la normativa tributaria vigente en relación a los arts. 42 del D.S. N° 27310 y el art. 95 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, incurriendo en contradicción con lo afirmado por la resolución de alzada, que en base a las citadas normas estableció que el sujeto pasivo incumplió con el pago del saldo a favor del fisco auto determinado a través de sus declaraciones juradas dentro del plazo establecido para el IT, por lo que no efectuó el pago de la totalidad de la deuda tributaria antes de las acciones de la administración tributaria; en ese sentido no se puede considerar un arrepentimiento eficaz pretendido por el contribuyente, siendo que para beneficiarse de dicha acción debió pagar la totalidad de la deuda tributaria antes de las actualizaciones de la administración tributaria.

Expresó que no se puede considerar el saldo definitivo a favor del fisco de las últimas declaraciones rectificatorias como base de cálculo para la sanción por omisión de pago, toda vez que no son deducibles los pagos a cuenta realizados en fechas posteriores a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria del contribuyente, respeto a cada periodo vencido correspondiente al IT. Por lo que el argumento que se vulneró el debido proceso y derecho a la defensa señalado por la AGIT no es valedera, ya que la administración tributaria actuó correctamente en estricto apego a la normativa tributaria.

Reitero que del análisis de las normas citadas precedentemente, se incurrió en una errónea y contradictoria aplicación de la normativa aplicada, violando los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., toda vez que se vulnera los derechos al debido proceso y derecho a la defensa así como la seguridad jurídica, considerando que la misma es de aplicación objetiva de la ley.

I.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial, solicitando se dicte sentencia revocando parcialmente la Resolución AGIT-RJ N° 0074/2014 de 20 de enero, y en definitiva declaren firmes y subsistentes las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0908-12, 18-0898-12, 18-0899-12, 18-0900-12 y 18-0901-12, de 26 de diciembre de 2012, asimismo confirme la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0778/2013 de 28 de octubre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 83 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 120 a 127 de obrados, expresando lo siguiente:

Que, el sujeto pasivo presentó declaraciones juradas correspondientes al IT de los periodos enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2008, que fueron rectificadas incrementando sus ventas y servicios facturados y el impuesto determinado, para finalmente establecer el saldo definitivo a favor del fisco de Bs 18.382, Bs 18.604; Bs 19.921; Bs 22.361 y Bs 31.759, rectificaciones que incrementaron el saldo a favor del fisco, y que dan lugar a una sanción de forma directa por incumplimiento a deberes formales conforme los arts. 47 de la L. N° 2492; 8, 27-I del D.S. N° 27310 y 1-a) y 24-1) de la R.N.D. N° 10-0037-07, normas que establecen que la deuda tributaria se conforma por tributo omitido e intereses y que las sanciones por incumplimiento a deberes formales forman parte de la deuda tributaria. Agregó que en ese entendido el sujeto pasivo mediante boletas de pago presentadas el 27 de julio de 2012, efectuó el pago del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias, además del mantenimiento de valor e intereses moratorios, empero no incluyen al multa por incumplimiento de deberes formales generada de forma directa por el incremento del impuesto determinado en las declaraciones juradas rectificatorias.

En ese entendido la deuda tributaria no fue pagada en su integridad en 27 de julio de 2012, ya que las multas que forman parte de la deuda tributaria fueron pagadas en forma posterior a la notificación con los PIET (30 de julio de 2012).

Manifestó que en cuanto a la base de cálculo para la sanción, el numeral 2) del art. 23 de la R.N.D. N° 10-0037-07, dispone que debe ser calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado, por lo que correspondía se consigne el saldo definitivo a favor del fisco declarado en las últimas declaraciones rectificatorias, al ser el tributo declarado y no pagado en su totalidad hasta antes del PIET, sin embargo, los autos iniciales de sumario contravencional, consignan el total del tributo declarado, sin considerar los pagos parciales del tributo declarado. Por lo que la administración tributaria vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, puesto que toma como base para el cálculo de la sanción el total del tributo declarado cuando correspondía considerar el tributo declarado no pagado, desconociendo los pagos efectuados por el sujeto pasivo, no existiendo contradicción ni mala interpretación de la normativa en relación a los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310.

II.1.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0074/2014 de 20 de enero, así como el Auto Motivado AGIT-RJ N° 00007/2014 de 11 de febrero.

III.- De la respuesta del tercero interesado.

La empresa Super Sur Fidalga S.R.L. representada legalmente por Richard Wilfredo Semizo Antelo, en su condición de tercero interesado, mediante memorial de fs. 140 a 143 vta., contesta la demanda ratificándose en su solicitud de nulidad de los autos iniciales de sumario contravencional, toda vez que el numeral 2 del art. 23 de la R.N.D. N° 10-0037-07 establece claramente cómo la administración tributaria debe consignar el saldo definitivo a favor del fisco declarado en las últimas declaraciones rectificatorias, por el saldo deudor.

Señaló que los autos iniciales de sumario contravencional son arbitrarios y discrecionales y violan el debido proceso y el principio de legalidad establecido en el art. 6-I de la L. N° 2492 ya que solo la ley puede crear tributos y establecer la base imponible, y al no estar enmarcados en la ley son arbitrarios. Añade que nadie puede ser sancionado por una conducta que no está contemplada como falta o infracción.

Concluyó señalando se dicte resolución declarando improbadamente la demanda en cumplimiento a lo dispuesto por los arts. 35-c) y 36-II de la L. N° 2341.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Que, de la compulsa de los datos del proceso como la resolución administrativa impugnada, se establece los siguientes hechos:

Que, la Administración Tributaria emitió 5 Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 1448/2012, 1449/2012, 1450/2012, 1451/2012 y 1452/2012, todos de 24 de julio, comunicándole al contribuyente Super Sur Fidalga S.R.L., emergentes de declaraciones juradas de los periodos fiscales 1/2008, 2/2008, 3/2008, 4/2008 y 12/2008 con importe determinado y no pagado, y otorgándole el plazo de 3 días para el pago respectivo bajo conminatoria de adoptar medidas coactivas correspondientes, en aplicación del art. 110 de la L. N° 2492 (fs. 59, 80, 101, 122 y 143 de antecedentes administrativos).

En 22 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12, 25-03769-12, 25-03770-12, 25-03771-12 y 25-03777-12, por el que se instruye el inicio del sumario contravencional en contra del sujeto pasivo, al haberse evidenciado el no pago de la deuda tributaria autodeterminada en el Formulario N° 400 correspondiente al impuesto a las transacciones, adecuando su conducta a la contravención de omisión de pago prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310. Otorgándole el plazo de 20 días, para que el contribuyente formule descargos por escrito y ofrezca pruebas que hagan a su derecho, o en su caso efectúe el pago de la multa establecida (fs. 47 a 48, 68 a 69, 89 a 90, 110 a 111 y 131 a 132 de antecedentes administrativos).

El 21 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó memoriales y documentos de descargos a los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12, 25-03769-12, 25-03770-12, 25-03771-12 y 25-03777-12 de fecha 22 de noviembre de 2012 (fs. 59 a 68, 96 a 105, 131 a 140, 166 a 175 y 236 a 245 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la administración tributaria emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0898-12, 18-0899-12, 18-0900-12, 18-0901-12 y 18-0908-12 de 26 de diciembre de 2012, las cuales resuelven sancionar al contribuyente Super Sur Fidalga S.R.L., por haber incurrido en la contravención tributaria de omisión de pago, al evidenciar que no realizó el pago de la deuda tributaria en las Declaraciones Juradas Formulario 400 con Nos. De Orden 7934486908, 7934486911, 7934486915, 7934486924 y 7934486946 correspondiente al IT de los periodos enero/2008, febrero/2008, marzo/2008, abril/2008 y diciembre/2008, cuya sanción de acuerdo al art. 165 de la Ley N° 2492, asciende al 100% del tributo omitido en la suma de Bs 225.225, Bs 268.610, Bs 281.347, Bs 269.466 y Bs 476.124 respectivamente (fs. 42 a 45, 63 a 66, 84 a 87, 105 a 108 y 126 a 129 de antecedentes administrativos).

Por memorial de fs. 147 a 154 de antecedentes administrativos, el contribuyente planteó recurso de alzada contra las resoluciones determinativas señaladas en el párrafo precedente, en cuya virtud se emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0272/2013 de 26 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, confirmando las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0898-12, 18-0899-12, 18-0900-12, 18-0901-12 y 18-0908-12 de 26 de diciembre de 2012, emitidas por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Interpuesto el recurso jerárquico por el demandante contra la Resolución ARIT-SCZ/RA 0272/2013 de 26 de abril (fs. 246 a 252 de antecedentes administrativos), se emitió la Resolución AGIT-RJ GRACO N° 1216/2013 de 29 de julio, resolviendo anular la Resolución impugnada dictada por la ARIT Santa Cruz, a efectos de que la ARIT Santa Cruz, emita una nueva resolución de alzada, en la cual se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo.

Como consecuencia de lo anterior, se emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0778/2013 de 28 de octubre (fs. 309 a 319 vta. de antecedentes administrativos) que revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria N° 18-0908-12 emitida por GRACO Santa Cruz, debiendo aplicarse la reducción de sanciones establecida en el art. 156-I-1) de la L. N° 2492, e imponerse la multa sancionatoria establecida en los arts. 165 del Cód. Trib. y 42 del D.S. N° 27310, con la reducción en un 80% sin derecho a ninguna reducción posterior, y confirmar las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-0898-12, 18-0899-12, 18-0900-12 y 18-0901-12 de 26 de diciembre, al no haberse acreditado el pago total de la deuda tributaria.

Contra esa determinación, la empresa Super Sur Fidalga S.R.L., a través de su representante legal, interpuso recurso jerárquico (fs. 337 a 347 de antecedentes administrativos), que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ N° 0074/2014 de 20 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que anuló la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0778/2013 de 28 de octubre, y anula actuados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12; 25-03769-12; 25-03770-12; 25-03771-12 y 25-03777-12, todos de 22 de noviembre de 2012, a fin de que la administración tributaria emita nuevos autos iniciales de sumario contravencional que establezca la base de cálculo de la sanción en consideración al saldo deudor del tributo omitido (fs. 374 a 388 vta. de antecedentes administrativos).

Contra la indicada resolución, la administración tributaria formuló demanda contenciosa administrativa conforme consta de fs. 75 a 80 de obrados.

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

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

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

V. De la problemática planteada.

Que, el motivo de la litis se circunscribe a determinar: Si fue correcto el análisis de la autoridad jerárquica al anular la resolución de alzada y disponer la nulidad de los actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12; 25-03769-12; 25-03770-12; 25-03771-12 y 25-03777-12, de 22 de noviembre de 2012.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Identificada la problemática traída a esta instancia para su resolución en mérito a la formulación del proceso contencioso administrativo, corresponde realizar el correspondiente análisis de los hechos acontecidos en sede administrativa, evidenciándose los siguientes extremos:

Previo a desarrollar los fundamentos del fallo, es necesario dejar claramente establecido que la demanda interpuesta por la administración tributaria carece de técnica recursiva, toda vez que concluye con un petitorio incongruente señalando que se dicte Sentencia revocando parcialmente la Resolución AGIT-RJ 0074/2014 de 20 de enero, sin advertir que la resolución impugnada anuló obrados hasta que se emita nuevos autos de sumario contravencional.

Que, de la compulsión de los datos del proceso, se establece que el 27 de agosto de 2011, el contribuyente Super Sur Fidalga S.R.L., presentó Declaraciones Juradas rectificatorias correspondientes al IT, por los periodos enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2008, mediante los cuales se auto determinó un saldo a favor del fisco no pagado, constituyéndose en Título de Ejecución Tributaria, conforme establece la norma que subyace en el art. 108-6 de la L. N° 2492. En ese mérito la administración tributaria, emitió el 24 de julio de 2012, 5 Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 1448/2012, 1449/2012, 1450/2012, 1451/2012 y 1452/2012 emergentes de declaraciones juradas con importe determinado y no pagado, que fueron notificadas al sujeto pasivo el 30 de julio de 2012.

Por lo anterior en 22 de noviembre de 2012, se emitieron los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12, 25-03769-12, 25-03770-12, 25-03771-12 y 25-03777-12, manifestando que el sujeto pasivo no pagó la deuda tributaria autodeterminada en el Formulario 400 correspondiente al IT, adecuando su conducta a la contravención de omisión de pago. En ese sentido, el sujeto pasivo mediante memorial de 21 de diciembre de 2012, presentó descargos consistentes en pagos parciales debidamente respaldados de 27 de julio de 2012, evidenciándose que la deuda tributaria fue pagada en su integridad antes de la notificación con los proveídos de ejecución tributaria, por lo que solicita la nulidad de dichas actuaciones ante la inexistencia de la deuda tributaria.

El art. 78 de la L. N° 2492 hace de la presunción, fiel reflejo de la verdad, ya que comunica hechos, actos y datos a la administración tributaria, y comprometen la responsabilidad de quienes la suscriben, teniéndose que cuando una declaración jurada no ha sido debidamente pagada llega a constituir un título de ejecución tributaria conforme a los arts. 94, 97-II y 108-I-6 de la L. N° 2492, sin embargo en el caso en análisis, el sujeto pasivo rectificó las declaraciones juradas originales del IT en diferentes ocasiones, incrementando sus ventas y servicios facturados y el impuesto determinado conforme dispone el art. 78.II de la L. N° 2492 y arts. 27 y 28 del Reglamento del Código Tributario, rectificaciones que no fueron cuestionadas por la administración tributaria, en cuya virtud el sujeto pasivo mediante boletas de pago de 27 de julio de 2012, es decir, antes de la notificación con los proveídos de ejecución tributaria, efectuó pagos parciales del tributo declarado mediante Form. 1000 con Orden Nos 7936872728, 7936872734, 7936872743, 7936872748, y 7936872812, además del mantenimiento de valor e intereses moratorios, pagos que fueron reconocidos en las resoluciones sancionatorias, pero no fueron considerados a momento de emitirse los Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 25-03768-12, 25-03769-12, 25-03770-12, 25-03771-12 y 25-03777-12 de 22 de noviembre de 2012.

En ese sentido, el art. 108-6 de la L. N° 2492 es claro y preciso al señalar: "La ejecución Tributaria se realizará por la administración tributaria con la notificación de los siguientes títulos: 6. Declaración Jurada presentada por el sujeto pasivo que determina la deuda tributaria, cuando ésta no ha sido pagada o ha sido pagada parcialmente, por el saldo deudor" (sic.) norma concordante con el art. 94.II de la misma norma legal que dispone: "La deuda tributaria determinada por el sujeto pasivo o tercero responsable y comunicada a la administración tributaria en la correspondiente declaración jurada, podrá ser objeto de ejecución tributaria sin necesidad de intimación ni determinación administrativa previa, cuando la administración tributaria compruebe la inexistencia de pago o pago parcial".

Por otro lado el art. 23-2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-00037-07 establece: “Una vez que se notifique al sujeto pasivo con el proveído de inicio de ejecución tributaria se dará inicio al procedimiento sancionador. El procedimiento sancionador se iniciará con la notificación al presunto contraventor del auto inicial de sumario contravencional considerando el hecho generador, consignando la sanción establecida para el efecto calculada sobre la base del importe del tributo declarado y no pagado”. En ese entendido, correspondía se consigne el saldo definitivo a favor del fisco declarado en las últimas declaraciones rectificatorias, y no el total del tributo declarado, no considerando los pagos parciales efectuados por el sujeto pasivo.

Sobre la valoración de descargos, el art. 17 caso 3-h) del mismo cuerpo normativo, exige que la resolución sancionatoria debe contener la “relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentadas por el sujeto pasivo, y la valoración realizada por la administración tributaria”.

En ese contexto, los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre, es: “(...) el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos”.

Asimismo, en relación al deber de fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales o administrativas, la S.C. N° 1810/2011-R de 7 de noviembre, señala que: “Las resoluciones pronunciadas en el ámbito judicial o administrativo, deben estar debidamente fundamentadas, es decir que deben apreciarse y valorarse cada una de las pruebas aportadas, sean de cargo como de descargo, relacionándolas con los hechos y citando las disposiciones legales que sustentan la decisión”. Criterio que concuerda con lo señalado en el art. 68-6 y 7 de la L. N° 2492 que prevé el derecho del sujeto pasivo al debido proceso, y a formular y aportar todo tipo de pruebas y alegatos que deben ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al emitir la resolución correspondiente.

En ese marco, el art. 36-II de la L. N° 2341, establece que será nulo un acto cuando “el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados”, norma que concuerda con el art. 55 del D.S. N° 27113, que establece “será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados y lesione el interés público (...)”.

De las normas legales glosadas precedentemente corresponde ratificar que, es deber ineludible de toda autoridad judicial o administrativa, en respeto de los derechos al debido proceso y a la defensa, el de motivar y fundamentar adecuadamente sus resoluciones, deber que implica apreciar y valorar cada una de las pruebas aportadas, sean estas de cargo o de descargo, relacionarlas con los hechos y citar los dispositivos legales que sustenten el fallo, deber que se hace más exigible cuando en la resolución se impone una sanción.

En la litis, los fundamentos de las Resoluciones Sancionatorias N° 18-0898-12; 18-0899-12; 18-0900-12; 18-0901-12 y 18-0908-12 de 26 de diciembre, en su segundo Considerando, señalaron que: “Si bien es cierto que el contribuyente en 27 de julio de 2012 procedió a realizar el pago del tributo omitido actualizado, antes de la notificación del proveído de inicio de ejecución tributaria, pero no realizó el pago de las multas generadas por incremento del impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa”, por lo que se puede advertir una incongruencia en la fundamentación y su parte dispositiva, pues la administración tributaria omitió por completo cumplir con el deber de analizar y valorar cada una de las pruebas de descargo ofrecidas por el sujeto pasivo, obviando el efectuar una relación de la prueba con los hechos, que pueda hacer sostenible el argumento que se incurrió en la contravención tributaria de omisión de pago, vulnerándose así lo dispuesto por los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E.; 68-6 y 7 de la L. N° 2492 y 211 de la L. N° 2492, incurriendo en la nulidad prevista por los arts. 36-II de la L. N° 2341, 55 del D.S. N° 27113, y 17 caso 3-h) de la R.N.D. N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007.

VII. CONCLUSIONES.

Por lo anterior, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0074/2014 de 20 de enero, al anular la Resolución ARIT-SCZ/RA N° 0778/2013 de 28 de octubre, pronunciada por la ARIT Santa Cruz, aplicó correctamente la normativa tributaria vigente, correspondiendo entonces, desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 75 a 80, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

No suscriben las magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



506

**Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Cochabamba.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 36, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0328/2014 de 5 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 42 a 51, la réplica de fs. 84 a 88 vta., el decreto de “autos” de fs. 93, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Administración Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional, representada legalmente por Vania Milenka Muñoz Gamarra, en virtud a Memorándum Cite N° 1148/2012 de 5 de julio, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0328/2014 de 5 de marzo, amparada en el art. 2 de la L. N° 3092, expresando lo siguiente:

Manifiesto que el 8 de marzo de 2013, el Comando de Control Operativo en control rutinario, en la localidad de Locotal, intervino el vehículo tipo Bus, con placa de control 3012-ACF, marca Mercedes Benz, color plata, de la empresa de transportes “Trans Renacer”, conducido por Julio Garcia Pizarro, verificándose en su interior la existencia de mercancía consistente en 29 cajas de cartón de diferentes tamaños conteniendo en su interior llave de paso de procedencia extranjera, procediéndose al comiso preventivo, emitiendo el 31 de marzo de 2013 el Acta de Intervención Contravencional N° COA/RCBA-C N° 0196/2013. Añadió que una vez compulsado la prueba presentada por la interesada, se emitió la R.A. AN-GRCGR-CBBCI N° 0515/2013, que declaró probada en parte el contrabando contravencional, atribuido a Julio Garcia Pizarro y Cinda Guardia Camacho.

I.2.- Fundamentos de la demanda

Señaló que el análisis técnico jurídico que realizó la AGIT, carece de objetividad y refleja un notorio desconocimiento de la normativa aduanera, en razón que las facturas presentadas en el momento del operativo fueron simples fotocopias a color, y las facturas presentadas en la etapa de presentación de descargos, son fotocopias simples, por lo que evidencia que no se presentó ningún documento que acredite la legal importación de la mercadería al país o la factura original que demuestre que existió la transacción financiera.

Manifiesto que según el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta para la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional. Añadió que la carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC N° 010/08 de 3 de septiembre de 2008, señala que para la elaboración de las declaraciones de mercancía para el régimen de importación, debe efectuarse de manera completa, correcta y exacta, detallando las características de las mercancías para su identificación y clasificación arancelaria, conforme establecen los respectivos instructivos en el procedimiento del régimen de importación para el consumo y el procedimiento para el despacho aduanero de exportación, especificando sus características, marca, tipo, modelo y/o serie, dimensión, capacidad, talla y otros, que de acuerdo a su naturaleza permitan su identificación de manera exacta de la mercancía a la cual ampara; para cuyo efecto el declarante debe requerir del importador la documentación complementaria o aclaratoria para identificar la mercancía.

Refiere que del examen documental, y la inspección física de la mercancía se concluyó que las Facts. Nos 148611 de 5/03/2013, 148606 de 5/03/2013 y 148661 de 5/03/2013 a nombre de LIBROSO S.R.L., fueron presentadas a momento del operativo, en simples fotocopias a colores, por lo que no constituyen documento aduanero que acredite la legal importación de la mercancía decomisada, contraviniendo lo establecido en el núm. 8 de la R.D. N° 01-005-13 de 28/02/2013, que aprueba el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remates.

Señaló que las Facts. Nos. 148661, 148603, 148611, 148602, 148610, 148608, 148612 y 00001688, no fueron presentadas en el momento del operativo son fotocopias simples, por lo que no constituyen documento aduanero que acredite la legal importación de la mercancía comisada, contraviniendo lo establecido en la RD N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013.

Expresó que la DUI 2009 301 C 19200 de 14/11/2009 emitida por la Agencia Despachante de Aduana “ATLAS INTERNACIONAL SRL” a nombre de la Importadora Campero S.R.L., no ampara la legal importación del ítem 14.

Mencionó que la DUI 2012 301 C 13826 de fecha 30/03/2012, emitida por la Agencia Despachante de Aduana “ATLAS INTERNACIONAL SRL”, a nombre de Importadora Campero S.R.L., correspondiendo a un canal verde, no ampara la legal importación de los ítems 2, 4, 11, 15, 16, 19, 26 y 33, toda vez que no coincide los datos en cuanto a diámetro nominal, presión nominal y código.

Acotó que la Declaración Única de Importación 2012 301 C 31368 de 13 de agosto de 2012, emitida por la Agencia Despachante de Aduana "ATLAS INTERNACIONAL S.R.L." a nombre de la importadora Campero S.R.L., correspondiendo a canal verde, no ampara la legal importación de los Ítems Nos. 1, 3, 5, 7, 8, 10, 12, 17, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41 y 43, por no corresponder en cuanto a diámetro nominal, presión nominal, modelo y código.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ N° 0328/2014 de 5 de marzo y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.A. N° AN-GRCGR-CBCCI N° 0515/2013 de 5 de julio.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 38 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 42 a 51 de obrados, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, precisó lo siguiente:

Señaló que el memorial de demanda no expresa o detalla en qué medida la AGIT a través de la resolución jerárquica, lesionó los intereses de la Administración Aduanera, o porqué se realizó una incorrecta compulsa o análisis de los antecedentes o la normativa aplicable al caso, demostrando la falta de fundamentación del demandante en cuanto a su pretensión.

Citando los arts. 181-b) y g), 81, 98 de la L. N° 2492, art. 90 de la L. N° 1990 y arts. 101 y 111 del D.S. N° 25870, manifestó que el sujeto pasivo notificado con el acta de intervención contravencional presentó documentación de descargo consistente en fotocopias legalizadas de las DUI C-2089, C-2789, C-19200, C-31368 y C-13826, y Facts. Nos. 147068, 148602, 148606, 148608, 148610, 148611, 148612 y 148661, además de fotocopia de catálogo. Asimismo, señaló que durante el proceso administrativo como en el recursivo, el sujeto pasivo presentó pruebas de descargo y, en instancia de alzada solicitó inspección ocular de la mercancía, por ello en previsión de lo dispuesto por el art. 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, la AGIT valoró las DUI's presentadas como la documentación soporte, que es parte integrante y de respaldo de la DUI que fue ofrecida a momento del despacho aduanero.

Que de la revisión de la documentación se evidenció que los Ítems Nos. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 12, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40 y 41 coinciden en cuanto al producto, marca, país de origen, medida y cantidad con lo declarados en las referidas DUI's y su documentación soporte; por tanto, existe coincidencia de las características de la mercancía comisada con la documentación de respaldo.

Aclaró que el diámetro nominal de tubos representa el tamaño estándar para tuberías de presión, y es equivalente a las pulgadas, es decir, $\frac{1}{2}$ "=DN15; $\frac{3}{4}$ "=DN20; 1"=DN25; 2"=DN50 y 3"=DN80; asimismo, la presión nominal sirve de base para la determinación de las dimensiones que están relacionadas con el diámetro nominal-ISO228, establece medidas, tolerancia y densidad en la tuberías y la ISO 4427 DIN 8074, determina las características de las dimensiones de tuberías, datos que se encuentran identificados en las DUI. Añade que con relación al Código: CW 617N demuestra la composición química de la mercancía, con la fórmula: CuZn40Pb2, dato necesario para su identificación; por lo que los argumentos del demandante no tienen asidero legal.

Indicó que en relación a los ítems 18 y 25, de la revisión de la DUI C-850 y sus documentos soporte, evidencia que detallan el producto Cód. 822.01 13 "Lavabo de Gas de 13MM", marca FV y país de origen Argentina, y de la inspección ocular de 14 de octubre de 2013, se advierte que la mercancía comisada coincide en cuanto al código, producto, medida, marca y origen, datos que pueden también corroborarse en el catálogo FV grifería de alta tecnología, que demuestra que la mercadería está amparada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0328/2014 de 5 de marzo, emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

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

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

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

1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que el 8 de marzo de 2013, se elaboró Acta de Comiso N° 2980, procediéndose al comiso preventivo de 29 cajas de cartón de diferentes tamaños, conteniendo en su interior llaves de paso de procedencia extranjera (fs. 12 de anexo 4 de antecedentes administrativos).

2. Posteriormente se elaboró el Acta de Intervención Contravencional COARCBA- N° 0196/2013, que refiere que el 8 de marzo de 2013, cuando se realizaba el control rutinario de mercancía y vehículos indocumentados, en la localidad de Locotal, se intervino el bus, marca Mercedes Benz, color Combinado, con placa de control 3012ACF, conducido por Julio Garcia Pizarro de la empresa de transporte "TRANS. RENACER", evidenciándose la existencia de 29 cajas de cartón de diferentes tamaños, conteniendo en su interior llaves de paso de procedencia extranjera, procediéndose al comiso preventivo de la mercancía, presumiéndose el ilícito de contrabando, en observancia de lo dispuesto por el art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano (fs. 13 a 17 de anexo 4 de antecedentes administrativos).

3. Por memorial de 4 de junio de 2013, Cinda Guardia Camacho, presentó descargos y solicitó la devolución de la mercancía comisada (fs. 21 a 100 de anexo 4 de antecedentes administrativos).

4. La administración aduanera emitió el Informe N° AN-CBBCI-SPCC-425/2013 de 24 de junio, que señala que de la evaluación de los descargos presentado por el sujeto pasivo, concluyó que las Facts. Nos. 148611, 148606, 148603, 148602, 148608, 148610, 148608, 148612 y 0001688, no fueron presentadas en el momento del operativo y no son originales sino fotocopias simples, por lo que no constituyen documento aduanero que acredite la legal importación de la mercancía decomisada, contraviniendo la RD 01-005-13 de 28 de febrero de 2013 que aprueba el manual para el procesamiento por contrabando contravencional y remates; asimismo, señaló que las facturas sólo se consideran como prueba de adquisición de mercancías en el interior del territorio, no siendo suficiente para demostrar la legal internación de la mercancía a nuestro país, siendo que por sí solas no constituyen documentación aduanera que pueda acreditar el pago de los tributos aduaneros. Acotó que toda DUI debe ser completa, correcta y exacta de acuerdo a lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870, modificada por el parág. II de la Disposición única del D.S. N° 708 de 24/11/2010 y el párrafo II del art. 1 del D.S. N° 784 de 02/02/2011 (fs. 109 a 137 de anexo 4 de antecedentes administrativos); por lo que se declaró probada en parte el contrabando contravencional atribuido a Julio Garcia Pizarro y Cinda Guardia Camacho, respecto de los Ítems Nos. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 43 y 44, ordenando su comiso definitivo, así como la devolución de los Ítems Nos. 9, 13, 38, 42, 45 y 46 por corresponder en cuanto a descripción comercial, marca, origen, clase, pulgadas y modelo, a favor de la Importadora Campero, titular de la DUI 2012 301 C-31368 (fs. 138 a 157 de anexo 4 de antecedentes administrativos).

5. En virtud de lo anterior, Cinda Guardia Camacho, interpuso recurso de alzada (fs. 22 a 33 de antecedentes administrativos), que fue resuelto por Resolución ARIT-CBA/RA N° 0550/2013 de 22 de noviembre, emitido por la ARIT Cochabamba, que revocó parcialmente la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0515/2013 de 5 de julio, dejando sin efecto el comiso de los Ítems Nos. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41 y manteniendo firme lo dispuesto para los ítems 18, 25, 43 y 44 (no amparados) descritos en el Acta de Intervención Contravencional COA/RCBA-C N° 196/2013 de 21 de marzo, así como los ítems devueltos 9, 13, 38 y 42 (fs. 110 a 124 vta. de antecedentes administrativos).

6. Que Sebastián Mario Braga Barriga en representación de Cinda Guardia Camacho, por memorial de fs. 129 a 136 vta. y Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, por memorial de fs. 156 a 170 (anexo 1), dedujeron recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ N° 0328/2014 de 5 de marzo (fs. 206 a 222 del anexo 2), decidiendo revocar parcialmente la Resolución ARIT-CBA N° 0550/2013 de 22 de noviembre, consiguientemente revocar parcialmente la R.A. N° AN-GRCGR-CBBCI 0515/2013 de 5 de julio de 2013, dejando sin efecto el comiso de los Ítems Nos. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40 y 41 descrito en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C N° 0196/2013 de 21 de marzo, manteniéndose firme lo resuelto para los Ítems Nos. 9, 13, 38, 42, 45 y 46 (devueltos) y 43 y 44 (no amparados).

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, revocando en parte la resolución de alzada, vulneró el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Del análisis de antecedentes, se evidencia que el 8 de marzo de 2013, el Control Operativo Aduanero (COA), en la localidad de Locotal, interceptó un vehículo tipo ómnibus, marca Mercedes Benz, con placa de control 3012-ACF de la empresa "RENACER" en la que se pudo evidenciar 29 cajas de cartón de diferentes tamaños, conteniendo en su interior, llaves de paso de procedencia extranjera, y al no contar el conductor con documentación de la mercancía, se presumió el ilícito de contrabando, procediéndose el comiso de la misma, emitiéndose posteriormente el Acta de Intervención Contravencional N° COARCBA-C N° 0196/2013 de 21 de marzo.

Por lo anterior, Cinda Guardia Camacho se apersona y ofrece documentos de descargo, solicitando la devolución de la mercancía comisada, la que fue cotejada por la Administración Aduanera, elaborándose el Informe AN-CBBCI-SPCC N° 425/2013, que concluyó que la

documentación de descargo ampara en parte la legal importación de la mercancía, recomendando emitir la respectiva Resolución. Por lo anterior la Administración Aduanera emitió la R.A. AN-GRCGR-CBBCI N° 0515/2013, que declaro probado el contrabando contravencional, y el comiso definitivo de la mercancía.

Para resolver la demanda, debe partirse del análisis del contenido del art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el art. 2-II del D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011, que establece en cuanto a la declaración de las mercancías y en lo que atinge a la controversia expuesta, lo siguiente: "(...) La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta: a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes. b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentren libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación. c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda. La declaración de mercancías deberá contener la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de despacho aduanero." (sic).

La norma transcrita, en su último párrafo, establece ciertamente la exigencia de que toda declaración de mercancías deba contener la identificación de las mismas, ello con el objeto de que se permita una caracterización más exacta de la mercadería. De igual manera por la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC N° 010/08 de 3 de septiembre de 2008, citada por la administración aduanera en su demanda, señala que: "La descripción comercial de las mercancías en la elaboración de declaraciones de mercancías de importación y declaraciones de mercancía de exportación, debe efectuarse de manera completa, correcta y exacta en estricto cumplimiento de lo estipulado en el artículo 101 del Reglamento a la ley General de Aduanas, detallando las características de las mercancías para su identificación y clasificación arancelaria, conforme lo establecen los respectivos instructivos en el procedimiento del Régimen de Importación para el consumo y el procedimiento para el despacho aduanera de exportación, considerándose las siguientes especificaciones: 1. El declarante debe consignar la descripción comercial de la mercancía en el campo 31 de la declaración, sea de importación o de exportación detallando sus características, marca, tipo, modelo y/o serie, dimensión, capacidad, talla y otros, que de acuerdo a su naturaleza permitan su identificación de manera exacta de la mercancía a la cual ampara. 2. En el caso de declaraciones de mercancías de importación, para el cumplimiento de lo anteriormente señalado, conforme establece el procedimiento del régimen de importación para el consumo, el declarante debe requerir del importador documentación complementaria o aclaratoria para identificar la mercancía y de existir discrepancias en las mismas respecto a las mercancías tiene la posibilidad de realizar el examen previo, previsto en el art. 100 del reglamento a la ley General de Aduanas a fin de verificar la información y sobre los datos reales elaborar la DUI (...)"

Si bien de las normas glosadas, es evidente que para que la declaración de mercancías debe contener la identificación precisa de las mismas, sin embargo no refiere la obligatoriedad de que las DUI's deban consignar en su contenido indefectiblemente código, la presión nominal, o diámetro nominal como dato para la identificación de la mercancía y cuya omisión genere contrabando contravencional, sólo norma la exigencia de incorporar los mayores datos posibles a efectos de una mejor identificación de la mercancía a la cual ampara la declaración, por ello es que dicha carta circular señala que el declarante debe consignar la descripción comercial de la mercancía en el campo 31 de la declaración, detallando sus características, marca, tipo modelo y/o serie, dimensión, capacidad, talla y otros.

En autos, la Administración Aduanera con relación a la mercancía decomisada en el operativo denominado "Llaveros", en mérito al Informe AN-CBBCI-SPCC N° 425/2013 de 24 de junio, concluyó que la documentación presentada como descargo ampara en parte la legal importación de la mercancía, emitiendo la R.A. N° AN-CGCGR-CBBCI N° 0515/2013 de 5 de julio, que declaró probado en parte el contrabando contravencional respecto a los Ítems Nos. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 43 y 44, y la devolución de la mercancía descrita en los Ítems Nos. 42, 9, 13, 38, 45 y 46 por corresponder el cuanto a descripción comercial, marca, origen, clase, pulgadas y modelo.

Que de la revisión de los descargos presentados, es conveniente referirnos a lo establecido en los arts. 215 y 217 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, que con relación a la prueba establece que puede hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en derecho; en el presente caso fue presentada prueba documental como descargos, las cuales fueron valoradas y en efecto de ello parte de la mercancía decomisada fue liberada, lo que significa que la prueba aportada tuvo eficacia probatoria (DUI 2012 301 C-31368 y DUI 2013 301 C-2089 de 16/01/2013) prueba que amparó a una parte de la mercancía decomisada. La administración aduanera, con la finalidad de sustentar el decomiso de los ítems objeto de la presente controversia, hace referencia al incumplimiento de lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), que la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta, concordándola con la Carta Circular AN-GNCC-DNPNC-CC N° 010/08 de 3 de septiembre.

De la compulsión de los documentos probatorios de descargo, se tiene que el sujeto pasivo adjunto las DUI's C-2089, C-850, C-2789, C-19200, C-31368 y C-13826, además de los documentos soporte, como factura comercial, lista de empaque, Declaración Andina del Valor, catálogo del fabricante de la mercancía comisada, e inspección ocular de 14 de octubre de 2013, mismas que establecen que la mercancía se encuentra amparada, toda vez que coinciden en cuanto a código, producto, medida, marca y origen.

En ese marco en relación a la observación de la administración aduanera en sentido que la documentación presentada como descargo no concuerda la presión nominal, diámetro nominal o código de la mercancía; se debe precisar que técnicamente se encuentran vinculados el primero con la presión efectiva expresada en megapascales, el segundo con la medida de pulgadas y por último el código CW 617N, que demuestra la composición química del producto; atributos específicos de la mercancía que no son necesarios para su identificación, coligiéndose que dicha observación no cuenta con sustento técnico alguno, y no es trascendente para la identificación de la mercancía, toda vez que ello no impide reconocer el producto, siendo que existen otros elementos como el modelo, marca, tipo y origen que permiten la identificación de la mercancía, y que en caso en análisis pueden ser corroborados a través del catálogo inserto en obrados como medio de prueba.

En ese entendido, la prueba en su sentido procesal, es un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio con la finalidad de crear la convicción del juzgador, en el ejercicio de esta atribución, las pruebas producidas deben ser apreciadas por los jueces de acuerdo a la valoración que les otorga la ley, esto es lo que en doctrina se denomina el sistema de apreciación legal de la prueba, puesto que el valor probatorio de un determinado elemento de juicio está consignado con anticipación en el texto de la ley; o, la apreciación de los medios probatorios debe efectuársele de acuerdo a las reglas de la sana crítica, que constituye una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción, así lo instituye el art. 81 del Cód. Trib., respecto a la apreciación de la prueba dispone que: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas (...)".

Por otro lado, no se debe perder de vista, lo dispuesto por el art. 69 del Cód. Trib., que prevé: "(Presunción a favor del sujeto pasivo). En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este código, leyes y disposiciones reglamentarias". Como se tiene señalado, en el caso que nos ocupa, la administración aduanera a momento de elaborar el inventario de la mercancía comisada, se sujetó estrictamente a la clasificación y las pautas establecidas por el fabricante, sin realizar una valoración de la prueba de descargo que identifican a la mercancía en cuanto al código, producto, medida, marca, cantidad y país de origen, el mismo que concuerda con lo declarado en las DUI's y su documentación soporte, cumpliendo lo dispuesto por el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Finalmente, uno de los principios elementales que rige el derecho administrativo, constituye el principio de la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil, así, el art. 4.d) de la L. N° 2341, aplicable por previsión del art. 8-III de la L. N° 2492, ordena que la administración pública investigue la verdad material, la realidad y sus circunstancias, que para el caso se traduce en la necesidad de que la declaración realizada por los sujetos pasivos se encuentre respaldado con otros datos que no únicamente pasa por la falta de consignación de los presión nominal, diámetro nominal o código de la mercancía en las DUI's, sino por la verificación de la marca, tipo, modelo, dimensión, capacidad, talla y otros elementos que permitan identificar con mayor precisión el producto y de esa manera arribar a la verdad material o verdad real, como procedió la Autoridad de Impugnación Tributaria en el caso de examen.

Que del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0328/2014 de 5 de marzo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en absoluta y correcta aplicación del principio de verdad material, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos no corresponde amparar las pretensiones de la demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 36 vta., interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 0328/2014 de 5 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



507

María Julieta Dávalos Flores
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Cochabamba.

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la María Julieta Dávalos Flores contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 19, y subsanada a fs. 52, y fs. 55, interpuesta por María Julieta Dávalos impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales como tercer interesado de fs. 59 a 63, la contestación a la demanda de fs. 93 a 97 vta., el memorial de réplica de fs. 125 a 131 vta., el decreto que da por renunciado el derecho a la réplica; los antecedentes del proceso; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

La demandante refiere que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero.

Como resultado del proceso de fiscalización con Orden N° 75.239, la Comisión de Auditoría del Sector de Fiscalización determinó pretensiones de cobro por los conceptos de IVA, IT e Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE) por los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 1994, más una multa del 100% multa calificada como defraudación.

La sanción impuesta más la multa estaban prescritas, motivo por el cual mediante memorial de 3 de julio de 2013 se solicitó a la Gerencia distrital de Cochabamba declare la prescripción de dichos impuestos, conforme lo determina el art. 52 y siguientes de la ley 1340 siendo esta disposición aplicable debido a que el hecho generador se produjo en vigencia de dicha norma.

A pesar de las solicitudes de prescripción en las distintas instancias administrativas, se emitieron el Acto Administrativo Definitivo Auto N° 25-02917-13 de 12 de julio de 2013 emitido por la gerencia Distrital Cochabamba del SIN, la resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0532/2013 de 15 de noviembre de 2013, emitido por la Autoridad Regional de Impugnación tributaria Cochabamba, y la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ- N° 0202/2014 de 14 de febrero, en las cuales no se dio curso a la prescripción solicitada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de la relación de los antecedentes en fase administrativa, como fundamentos de su demanda, manifestó:

a. Que la resolución de AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero, omitió considerara los arts. 52, 53, 54 y 55 de la ley 1340, así como la jurisprudencia que determina la forma de interpretar dichos artículos, vulnerándose los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica y verdad material.

b. En la resolución jerárquica existen vicios de nulidad, debido a que no se aplicó lo dispuesto en las disposiciones legales expresa en materia tributaria, al respecto la disposición transitoria del D.S. N° 2731 respecto a los cómputos de la prescripción señala que se deberá aplicar la L. N° 1340.

c. La Orden de Fiscalización 75.239, la Vista de Cargo N°. 300-75-239-0007-97 de 7 de febrero de 1997, y la R.D. N° O.F. 75.239-013-97 de 8 de abril de 1997, y los periodos fiscalizados son de 1994, por lo que según el art. 52 de la L. N° 1340, dichos impuestos y periodos prescriben a los 5 años, siendo que el computo empero a correr desde el primero de enero del año calendario siguiente del que se produjo el hecho generador.

b. Que La L. N° 134 no establece las causales de interrupción de la prescripción, consecuentemente la emisión de Pliego de Cargo N° 338 de 16 de junio de 1997 no interrumpió la prescripción como erradamente manifestó la administración tributaria, siendo que solo puede interrumpirse la prescripción por las causales establecidas en los arts. 54 y 55 de la L. N° 1340, no se puede aplicar por analogía los arts. 1493 y 1503 del Cód. Civ.

e. El art. 54 de la L. N° 1340 constituye norma específica y en la cual nos e establece como interrupción dela prescripción la emisión de pliego de cargo, o la averiguación sobre bienes del contribuyente y otros actos administrativos

I.3. Petitorio

Concluye, solicitando se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero, dejando sin valor alguno el Auto N° 25-2917-13 de 12 de julio de 2013, declarar de manera expresa la prescripción del derecho a cobrar el pago de tributos, multas, intereses y recargos de los impuestos IVA, IT e IRPE.

I.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 24 de junio de 2014 de fs. 56, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ. y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

II. De la contestación a la demanda

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, contesta negativamente los argumentos de la demanda, que la resolución impugnada cuenta con los fundamentos técnicos jurídicos y por ello refuta los fundamentos de la demanda.

Manifestó que la L. N° 1340 Cód. Trib. Boliviano posee un vacío respecto a la cómputo del plazo de prescripción en etapa de ejecución (cobranza coactiva), por tal razón por analogía se aplican el art. 1492 y 1493 del Cód. Civ.

La Administración Tributaria el 8 de abril de 1997 emitió la R.D. N° 75-239-13-97 estableciendo la obligación tributaria de la ahora demandante, acto notificado el 12 de mayo de 1997, habiendo la administración ejercido sus facultades dentro del plazo de 5 años previsto en el art. 52 de la L. N° 1340 (Cód. Trib. Boliviano).

La R.D. N° 75-239-13-97, no fue impugnada por lo que quedo firme, iniciándose las acciones de cobro emitiendo el Pliego de Cargo N° 338, demostrándose el ejercicio del cobro por parte de la administración lo cual impidió la prescripción.

Luego de notificar el Pliego de cargo N° 338 la administración tributaria inicio acciones tendentes al cobro dela deuda, así el 1 de diciembre de 1997 se procedió a clausurar el establecimiento del contribuyente; igualmente por notas de 14 de mayo de 1998 y 12 de junio de 200 se solicito a Migración instruir el arraigo de la demandante, del mismo modo en ese entonces se solicitó a la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras la retención de fondos de la demandante hasta el monto de Bs- 319.900. También por nota de 22 de agosto de 21 se solicitó a Derechos Reales información sobre bienes de la contribuyente.

En las gestiones 2002 y 2003 se solicitaron informes al Organismo Operativo de Tránsito, Derechos reales, Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras y a la Alcaldía Municipal de Cochabamba, informes sobre vehículos, inmuebles y cuentas bancarias que pudiera tener la contribuyente.

El año 2010 la administración solicito informes a la Alcaldía de Punata, Sipe Sipe, Tiquipaya, La Paz, Quillacollo, Colcapirhua Santa Cruz, Oruro, Sacaba Cochabamba, Derechos Reales de La paz, Oruro, Punata, Sacaba; Cercado , COTAS, COTEL y al ASFI sobre proceso de adjudicación, bienes muebles, vehículos, líneas telefónicas y cuentas bancarias de la demandante. Lográndose hipotecar líneas telefónicas e la contribuyente siendo la última hipoteca registrada el 28 de septiembre de 2011, por lo que se interrumpió la prescripción, por lo que el cómputo se inició de 30 de septiembre de 2011 al 30 de septiembre de 2016.

La administración tributaria debe actuar de oficio para obtener pruebas y averiguar la "verdad material", siendo que se rechazó la prescripción solicitada, debido a que se demostró que se efectuó las gestiones administrativas para el cobro efectivo de la deuda tributaria.

Arguye, que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 entre ellas la STG-RJ N° 0147/2008. También cita la SCP N°1606/2002-R, en al cual se hizo referencia que el art 41 del Cód. Trib. Boliviano señala la causa de extinción de la obligación tributaria entre los cuales está la prescripción, empero no se indica el procedimiento para seguir su declaratoria, por lo que por analogía se debe observar otras ramas jurídicas.

II. Petitorio

Con esos argumentos solicita declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de agosto.

III. De los argumentos del tercero interesado.

La Gerencia Regional de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, representada para el caso por Ebhart Vargas Daza, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 59 a 63 como tercero interesado,

La administración tributaria en ningún momento ha dejado de ejercer su derecho para conseguir el pago de lo adeudado, habiendo solicitado y aplicado medidas coactivas y precautorias.

En merito a la S.C. N° 1606/202-R, con referencia a la prescripción es posible emplear supletoriamente el código civil, siendo que la doctrina civil para que opere la prescripción debe existir inactividad o negligencia por parte del acreedor para hacer efectivo el cobro de la deuda.

En etapa de ejecución (cobranza coactiva) se aplicara de manera supletoria el art 1492 y 1493 Cód. Civ., de modo que la prescripción correrá desde que el derecho ha podido hacerse valer; en el presente caso no existió inactividad de parte de la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, por lo cual no operó la prescripción de la ejecución tributaria.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero, emitido por la AGIT, se enmarcó a lo dispuesto por el art.30-11) de la L. N° 025, en lo que respecta al "principio de verdad material", concordante con el art. 18 de la C.P.E., habiéndose realizado una correcta valoración de los actos emitidos. Además que se debe considerar que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) es la institución estratégica que tiene como misión recaudar y recuperar tributos impagos.

III.1. Petitorio

Concluye, solicitando declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, manteniendo firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero.

IV. De la competencia de este tribunal.

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

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

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Cód. Proc. Civ.), que señala: "De conformidad a lo previsto por la disposición transitoria décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre procesos: Contencioso y resultante de los contratos, negociaciones y concesiones del poder ejecutivo y contencioso administrativo a que dieron lugar las resoluciones del poder ejecutivo, hasta que sean regulados por ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Que la Administración Regional de Impuestos Internos Cochabamba, emitió Vista de Cargo N° 300-75.239-0007-97, de 7 de febrero de 1997, indicando que como resultado de la fiscalización con Orden N° 75.239 efectuó una fiscalización a la contribuyente María Julieta Dávalos Flores, observándose las declaraciones juradas presentadas de los periodos fiscales de enero a diciembre de 1994; por lo que en base a los arts. 135, 136 y 137 del Cód. Trib., se ajustó las bases imponibles y se re líquido el tributo determinado como un saldo a favor del fisco la suma de Bs 117.175 más intereses y multas conforme lo estipulado en los arts. 58, 59 y 117 del Cód. Trib. Boliviano y el 100 % del impuesto defraudado. Dicha determinación fue puesta en conocimiento de María Julieta Dávalos Flores el 3 de marzo de 1997, dándole oportunidad que presente sus descargos en un plazo de 20 días.

Se emitió R.D. N° O.F. 75.239-013-97, de 8 de abril de 1997, mediante el cual se indicó que al contribuyente María Julieta Dávalos Flores, no presentó sus pruebas de descargo ni tampoco había cancelado el adeudo tributario. Por lo que se intimó a la contribuyente cancelar el adeudo tributario actualizado a Bs 189.17 y la suma de Bs 13.883 por concepto de sanción aplicada, haciendo un total de Bs 319.900. Esta última determinación fue notificada a la contribuyente el 12 de mayo de 1997.

Se emitió el Pliego de Cargo N° 338 de 16 de junio de 1997 por el monto de Bs- 319.900, notificado a la contribuyente el 7 de noviembre de 1997.

El 10 de diciembre de 1997 se procedió la clausura del negocio de la contribuyente por no haber pagado el Pliego de Cargo N° 338/97.

Desde las gestiones de 1998 hasta finales de la gestión 2011 la administración tributaria, efectuó varias actuaciones para determinar la existencia de bienes inmuebles, vehículos, cuentas bancarias, líneas telefónicas y otros bienes que pudiera tener la contribuyente María Julieta Dávalos Flores.

La Contribuyente el 3 de julio de 2013 presentó un memorial ante la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, solicitando la prescripción del adeudo tributario, solicitando que la administración tributaria ya no pueda ejercer el cobro de los tributos IVA, IT e IRPE de la gestión 1994. El argumento para solicitar la prescripción se basaba en que los arts. 52 y 54 de la L. N° 1340 determinaba que prescribían pasados los cinco años, y en el caso concreto, la R.D. N° O.F. 75.239-013-97 de 8 de abril de 1997 liquida supuesto adeudos de la gestión 1994 siendo que desde esa fecha han transcurrido más de 18 años por lo que el derecho de la administración tributaria se encuentra prescrito.

La solicitud de prescripción fue resuelto mediante Auto N° 25-02917-13 de 12 de julio de 2013, refiriendo que la prescripción basada en el silencio o inacción del acreedor no corresponde, además que la administración tributaria en ningún momento renunció a su derecho de conseguir el pago adeudado, toda vez que se solicitó y se aplicaron medidas coactivas y precautorias para conseguir el pago de lo adeudado, por lo que en aplicación supletoria del art. 1503-II del Cód. Civ. se interrumpió la prescripción.

La contribuyente interpuso Recurso de Alzada el 19 de agosto de 2013 contra el Auto N° 25-02917-13 de 12 de julio de 2013, recurso que fue resuelto mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0532/2013 de 15 de noviembre de 2013, mediante el cual se confirmó en su integridad el auto impugnado, aseverándose que el Pliego de Cargo de 7 de noviembre de 1997 se constituye en un acto de interrupción de la prescripción, asimismo, todas las acciones realizadas por la administración tributaria como ser solicitudes, certificaciones y cualquier otra acción destinada al cobro del adeudo tributario demuestran que dicha institución no dejó de ejercer su derecho de cobro, consecuentemente, el periodo de prescripción ha sido interrumpido con distintos actos destinados al cobro a la contribuyente.

La demandante recurrió interponiendo un Recurso Jerárquico, en fecha 5 de diciembre de 2013 contra el Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0532/2013 de 15 de noviembre de 2013; recurso resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/214 de 14 de febrero, en la cual se determinó que en la prescripción de adeudos tributarios por supletoriedad se debían aplicar el Código Civil. Además se consideró que la administración tributaria ha efectuado varias acciones para lograr el cobro de la deuda, siendo una de las últimas la hipoteca judicial de una línea telefónica perteneciente a la contribuyente y que data de 29 de septiembre de 2011, por lo que no operaba la prescripción.

Contra Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/214 de 14 de febrero, la contribuyente interpone una demanda contencioso administrativo, cursante a fs.11 a 19.

Que por memorial de fs. 59 a 63. La Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuesto Nacionales, en su calidad de tercero interesado, se apersona y responde negativamente a la demanda.

Que por memorial de fs. 93 a 97 vta., la AGIT, responde negativamente a la demanda.

Que cursa memorial de réplica presentado por la contribuyente de fs. 125 a 131.

Concluido el trámite del proceso, se decretó autos para sentencia, conforme la providencia de 13 de mayo de 2015 de fs. 138.

V. De la problemática planteada

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación, se advierte que el argumento sustancial de la demanda consiste en las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Los términos de la prescripción en materia tributaria deben ser resueltos mediante el art. 52 y siguiente del Cód. Trib., no pudiendo aplicarse por supletoriedad el Código Civil; y, 2) Que las acciones realizadas por la administración tributaria no pueden interrumpir la prescripción, en el entendido que no están reconocidas en el código tributario.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

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

VI.1.1. Respecto a los términos de la prescripción en materia tributaria deben ser resueltos mediante el art. 52 y siguiente del Cód. Trib., no pudiendo aplicarse por supletoriedad el código civil

En primer término, corresponde determinar la normativa aplicable al presente caso, para tal finalidad de señal la Sentencia N° 010/2014 de 27 de marzo de 2014, emitido por sala plena de este tribunal, el cual refirió lo siguiente: "... el artículo 10 de las disposiciones finales de la L. N° 2492 de 2 de Agosto de 2003 establece: "El presente código entrará en vigencia 90 días después de su publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia, con excepción de las disposiciones transitorias que entrarán en vigencia a la publicación de su reglamento."; por su parte la disposición transitoria primera de la citada ley señala: "Los procedimientos administrativos o procesos judiciales en trámite a la fecha de publicación del presente Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes conforme a las normas y procedimientos establecidos en las Leyes Nos 1340, de 28 de mayo de 1992; 1455, de 18 de febrero de 1993; 1990, de 28 de julio de 1999 y demás disposiciones complementarias."; A su vez el D.S. N° 27310 en su artículo transitorio 1ro., en su última parte determina: "Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999."

En tal sentido y toda vez que la obligación tributaria ha sido generada antes de la vigencia de la L. N° 2492, su tramitación hasta su conclusión deberá realizarse conforme a las disposiciones contenidas en la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999".

En la presente situación, el hecho generador se dio en 1994, por lo que corresponde aplicar L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la L. N° 1990 de 28 de julio de 1999", en ese sentido corresponde determinar el tema de la prescripción en base al art. 52 y ss., del Cód. Trib., en ese entendido citando la Sentencia N° 010/2014 de 27 de marzo de 2014 emitida por sala plena de este tribunal, se indica: "... el artículo 53 de la citada ley determina que: "El término se contará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador.", sin embargo no establece los parámetros legales a fin de determinar el inicio del cómputo en distintos casos como lo referente a la fase de ejecución coactiva. Al respecto y para absolver esta dificultad, los arts. 6 y 7 de la L. N° 1340 determina mecanismos jurídicos en situaciones donde existan vacíos legales o no puedan resolverse los casos, estableciéndose para dichas situaciones la aplicación de la analogía y la supletoriedad, enfatizando la aplicación de principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular; sobre esta temática de la prescripción el Cód. Civ. en su art. 1493 establece que: "La prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo."; por su parte el art. 1492 del citado código refiere: "Los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece."

Por lo brevemente referido se tiene que es posible aplicar en materia tributaria en aplicación de la L. N° 1340 el Cód. Civ., empero enfatizando la aplicación de principios generales del derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

En la presente causa, se ha tramitado empleando artículos del Código Civil, empero los mismos debían ser aplicados solo en caso de necesidad, empero si es factible su uso, en el subtítulo que sigue se explicará si el empleo de código civil fue adecuado o no.

I.1.2. En relación a que las acciones realizadas por la administración tributaria no pueden interrumpir la prescripción, en el entendido que no están reconocidas en el código tributario.

La L. N° 1340 con relación al régimen jurídico normativo de la extinción de las obligaciones tributarias, estableció como una de sus causas la prescripción, que de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el término prescripción significa el "modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por ley". De igual manera, Nicolás Caviello, considera a la prescripción "como un medio por el cual a causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho del mismo"; a su vez, Gutiérrez y Gonzáles, señala que la prescripción es "la facultad o el derecho que la ley establece a favor del deudor para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley para hacerlo efectivo su derecho".

Por el argumento principal para que no opere la prescripción, es en el sentido que la Administración Tributaria, hubiese realizado varias acciones tendientes a cobrar el adeudo tributario, y que las misma hubiese interrumpido la prescripción en ese entendido corresponde determinar tal aspecto, para tal finalidad se cita la Sentencia N° 010/2014 de 27 de marzo de 2014 emitida por sala plena de este tribunal. Que determinó: "...administración tributaria, referidos a que la presentación de memoriales sobre medidas precautorias y coactivas a distintas instituciones, que habrían logrado interrumpir el término de la prescripción; cabe precisar que dichos argumentos no se encuentran insertos dentro las causales de interrupción de prescripción, establecidas en el art. 54 de la L. N° 1340 que merezca su consideración en fase de cobranza coactiva, además resulta ilógico e irracional, pretender justificar la interrupción de la prescripción con la presentación de varios oficios

que no tienen el objetivo principal, la cobranza de la deuda tributaria, las que no pueden reemplazar al documento válido como es el pliego de cargo; estos hechos demuestran que se operó la prescripción por la inacción del ente fiscal en el cobro y recuperación de la deuda tributaria”.

Por lo referido queda establecido que el Cód. Trib. L. N° 1340 en su art. 54, ha determinado de manear explícita las causales de prescripción, las mismas que al ser claras y precisa no era necesario contara con el empleo por analogía del Código Civil.

En tal sentido si bien el administración tributaria refirió haber efectuado varias acciones tendientes a averiguar los bienes de la deudora, así como hipoteca de líneas telefónicas, empero, dichos aspectos no están considerados como una causal de interrupción descritas en el art. 54 de la L. N° 1340.

Evidentemente desde 1998 hasta finales de la gestión 2011 la administración tributaria, efectuó varias actuaciones para determinar la existencia de bienes inmuebles, vehículos, cuentas bancarias, líneas telefónicas y otros bienes que pudiera tener la contribuyente María Julieta Dávalos Flores. Las mismas que al no estar consignadas en el art. 54 de la L. N° 1340, no pueden ser consideradas como actos de interrupción de la prescripción.

VI.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que la Administración Regional de Impuestos Internos Cochabamba, emitió Vista de Cargo N° 300-75.239-0007-97, de 7 de febrero de 1997, indicando que como resultado de la fiscalización con Orden N° 75.239 efectuó una fiscalización a la contribuyente María Julieta Dávalos Flores, observándose las declaraciones juradas presentadas de los periodos fiscales de enero a diciembre de 1994.

Se emitió R.D. N° O.F. 75.239-013-97, de 8 de abril de 1997, mediante la cual se indicó que la contribuyente María Julieta Dávalos Flores, no presentó sus pruebas de descargo ni tampoco había cancelado el adeudo tributario. Por lo que se intimó a la contribuyente cancela el adeudo tributario actualizado a Bs 189.17; y la suma de Bs 13.883; por concepto de sanción aplicada, haciendo un total de Bs 319.900. Se emitió el Pliego de Cargo N° 338 de 16 de junio de 1997 por el monto de Bs 319.900; notificado a la contribuyente el 7 de noviembre de 1997;

El computo de la prescripción se generó a partir de la notificación con los pliegos de cargos citados precedentemente, que fueron el 7 de noviembre de 1997, conforme lo establecido en el art. 53 de la L. N° 1340, el computo se operó a partir del 1 de enero de 1998 y concluyó el 30 de diciembre de 2002.

Evidentemente la administración tributaria, el 10 de diciembre de 1997 se procedió a la clausura del negocio de la contribuyente por no haber pagado el Pliego de Cargo N° 338/97. Desde las gestiones de 1998 hasta finales de la gestión 2011 la administración tributaria, efectuó varias actuaciones para determinar la existencia de bienes inmuebles, vehículos, cuentas bancarias, líneas telefónicas, siendo que la hipoteca de línea telefónica dio recién en la gestión 2011 cuando la ya se había operado la prescripción.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., y los arts. 2-2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 19 vta., interpuesta por Maria Julieta Davalos Flores, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ N° 0202/2014 de 14 de febrero, declarándose la prescripción del adeudo tributario.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina y el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez, por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



508

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Oruro.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: Las demandas contenciosas administrativas de fs. 39 a 43 vta., del Exp. 457/2014 y de fs. 146 a 150, del Exp. 470/2014, acumulados por Resolución N° 94/2015 de 10 de abril, a fs. 209 y vta., debido a que en ambas demandas se impugnó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); las contestaciones de fs. 65 a 70 vta. y de fs. 193 a 200 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda de la Gerencia Distrital Oruro del SIN (Exp. 457/2014).

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que en ejercicio de las facultades conferidas en el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano (L. N° 2492) la Gerencia Distrital Oruro del SIN, procedió a la verificación externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) relativa al impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente al periodo de julio de 2012; en tal sentido el 25 de junio de 2013, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 13990200346 y al mismo tiempo se le puso en conocimiento el Requerimiento de Documentación N° 13400900001, con el que se solicita documentación detallada en el mencionado actuado, concediéndose para dicho propósito el plazo de 5 días, posteriormente el 26 de igual mes y año el contribuyente presentó la documentación requerida, por lo que en dicha fecha la administración tributaria (AT) emite el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/031/2013, en el que se concluyó que el resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de certificado de devolución impositiva CEDEIM corresponde la devolución de Bs 10.542.819; por el IVA del periodo de julio de 2012; consiguientemente el 27 de junio de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00595-13, mediante la cual se ratificó a favor del contribuyente como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo de julio de 2012, el monto de Bs 10.452.819; notificándose al sujeto pasivo con dicho actuado el 2 de julio de 2013.

Posteriormente, el 25 de julio de 2013, se notificó a la AT con la interposición del recurso de alzada en el que se impugnó la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00595-13, dicho recurso fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1175/2013, de 25 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la resolución impugnada, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 374.126; y se confirmó el importe de 1.449.987.- por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a UFV 50.000.- sin respaldo de medio fehaciente de pago como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal de julio de 2012; asimismo mantuvo el monto de Bs 10.452.819; establecido como monto a devolver por la AT.

Contra dicha determinación de alzada, se presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero, que confirmó la resolución recurrida.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La administración tributaria, argumentó primeramente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al revocar parcialmente la resolución de alzada (la resolución impugnada confirmó la resolución de alzada y no así como equivocadamente refiere la entidad demandante que revocó parcialmente dicha resolución) dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, le causó los siguientes agravios:

I.2.1. La entidad demandante, manifestó que hubo una inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley a tiempo de resolver las impugnaciones efectuadas por la Empresa Metalúrgica Vinto, haciendo un copiado textual de una parte de la resolución impugnada, referente a medios fehacientes de pago; sobre lo que indicó que en principio el art. 65 del Cód. Trib., concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341, determina que los actos de la administración tributaria, se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley; indicando posteriormente lo establecido en el num. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, el num. 4 del art. 70 de la citada ley; para consiguientemente manifestar que a efectos de reglamentar lo señalado se debe tener presente lo establecido en el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874; de lo que refirió que se puede observar que la Gerencia Distrital Oruro del SIN ha aplicado estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente, puesto que de la revisión de antecedentes se constató que las Facturas N° "826, 811, 824, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 819, 823, 822, 2389, 14, 15 y 588" (sic) emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Huanuni (EMH), Orlando M. Aranda Roman y MIMETCO respectivamente no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a UFV 50.000.- a la verificación de medios fehacientes, habiéndose constatado que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras, por lo que el importe del crédito depurado asciende a Bs 1.824.113; debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 10.452.819.- por el IVA; asimismo refirió que

cuando se comunicó los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Continuó manifestando que la AGIT refirió que los medios fehacientes de pago por regalía minera presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues el sujeto pasivo en el proceso de verificación adjuntó certificaciones de boletas de pago formulario 3009 con N° de Orden 4036785018, 4036968713, 4036784663, 4036784780, 4036785966 y 4036786028, cuadro de retenciones de regalía minera y cuadro desglosado de retención de regalía minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como regalías mineras en cumplimiento a normativa vigente, estos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente se puede evidenciar que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la regalía minera retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577, de 21 de mayo de 2008, en su "inc. b) num. IV, art. 4, capítulo III" (sic) (base de cálculo de la regalía minera).

Continuó acusando que la AGIT manifestó que la regalía minera no forma parte del importe facturado, puesto que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía minera, hecho que no fue considerado por el proveedor COMIBOL y la Empresa Minera Metalúrgica y Comercializadora S.A., que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por regalía minera; en base a este argumento el contribuyente estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de regalía minera, lo que contraviene a lo establecido en el D.S. N° 25465; en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el sujeto pasivo no considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de mineral.

En ese sentido prosiguió refiriendo lo señalado precedentemente, para luego concluir que el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria se ha enmarcado en todas y cada una de las disposiciones legales citadas ut supra; finalmente aludió que la resolución dictada por la AGIT compromete seriamente las actuaciones de la administración tributaria y los principios generales del derecho que rigen la administración de justicia, siendo que la autoridad demandada vulneró los arts. 4 y 8 de la L. N° 843.

Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, en consecuencia se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00595-13, de 27 de junio de 2013, emitida por la administración tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

I.3. Contestación a la demanda, de la Gerencia Distrital Oro del SIN, por parte de la AGIT (Exp. 457/2014).

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda mediante memorial presentado cursante de fs. 65 a 70 vta., argumentó lo siguiente:

Que de acuerdo a lo manifestado por el demandante en cuanto las facturas depuradas, refirió que de las compras realizadas por la EMV conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del valor bruto de venta a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la regalía minera, estableciéndose de esa manera el saldo que EMV debe cancelar a su proveedor.

Por otra parte refirió que de la revisión de antecedentes se pudo verificar que la EMV a fin de sustentar los pagos de compra presentó los cuadros cursantes a fs. 574, 617, 638, 657, 677, 695, 714, 732, 762, 774, 791, 815, 829, 865 y 893 de antecedentes administrativos, en los cuales efectúa una correlación entre la forma de "Determinación del importe de la factura" y los "Medios Fehacientes de Pago", comprobándose en la primera parte a partir del "Valor Neto Base P/facturación" determinado en las liquidaciones finales más la alícuota efectiva del IVA "14.94252873 %", se estableció el "valor de la factura", para cada uno de los lotes del mineral adquirido, importes por los cuales la EMH, emitió la correspondiente factura, cumpliendo con lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la L. N° 843; en la segunda parte, se reflejó en la columna de "Regalías Mineras" que el importe por este concepto fue descontado del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 de D.S. N° 29577.

Prosiguió señalando que, de la descripción citada supra, se pudo evidenciar que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMH y MIMTECO como vendedores del mineral y obligado a facturar, no incluyeron la regalía minera como pretende establecer la administración tributaria, puesto que las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la regalía minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de venta, es descontado del valor de compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor.

Por otra parte refirió que la AT sustenta su observación en la aplicación del inc. b) parág. IV del art. 4 del D.S. N° 29577; lo que no resulta pertinente, toda vez que la normativa que es aplicable al cálculo de la regalía minera se determina conforme al parág. I del art. 4 del D.S. N° 29577, en función al contenido fino de mineral y la cotización oficial.

En ese contexto continuó aludiendo sobre la doctrina tributaria y la jurisprudencia aplicable al presente caso.

Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero.

II. Contenido de la demanda de Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzman (Exp. 470/2014).

II.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, apersonándose fundamentó su demanda contencioso-administrativa, por la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero, pronunciada por la AGIT, pidiendo que se revoque la resolución impugnada; después de manifestar los antecedentes señalados en la primera demanda argumentó su demanda en base a los siguientes extremos:

II.2. Fundamentos de la demanda.

Que primeramente haciendo un copiado extenso de los fundamentos de la resolución impugnada sobre las facturas observadas por medios fehacientes de pago, refirió que corresponde manifestar de modo general que no es cierto que la suma de Bs 1.449.987; no esté respaldada precisamente con las facturas 826, 811, 84, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 919, 823, 822, 2389, 14, 15 y 588 emitidas por COMIBOL y MIMETCO, puesto que las mismas se constituyen en medios fehacientes de pago; ya que estas facturas le dan a la EMV derecho al crédito fiscal.

Por otra parte citando nuevamente las facturas señaladas supra, arguyó que con dichas facturas se busca la depuración por manipuleo de concentrados y por servicio de análisis de concentrados por Bs 5.905; siendo en este caso la discriminación por los siguientes conceptos: "manipuleo concentrados Bs 5.840; (...) por concepto de servicio de análisis dirimision de concentrados SN" (sic).

Que la Factura N° 816, hace mención a un descuento incorrecto de Bs 31.130,71; y de la verificación realizada al 13 % del importe retenido por concepto de regalía, se establece el importe de Bs 25.291; y la Factura N° 823, hace mención a un descuento incorrecto de Bs 7.374,35; y de la verificación realizada se establece el importe de Bs 7.309; argumentando al respecto que: "Notas fiscales que de igual forma no fueron tomadas en cuenta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, por lo que respetuosamente en justicia y aplicación del principio de verdad material, solicito al Tribunal Supremo de Justicia, las tome en cuenta y en mérito a ellas disponga la devolución de la suma de Bs 5.905; indebidamente depurada."

Por otro lado acusó una ilegal depuración de Bs 6.478.00; sin fundamento alguno, suma que fue implícitamente confirmada por la resolución de alzada, por lo que solicitó la devolución de la citada suma.

Finalmente manifestó que hubo una ilegal depuración de Bs 1.437.604,00; que es la diferencia entre la confirmación de la resolución jerárquica de Bs 1.449.987; y el resultado de la suma de Bs 5.905; y Bs 6.478; que es Bs 12.383; demandados en los puntos precedentes, lo que corresponde a la depuración parcial de las facturas señaladas ut supra; aspectos que están plenamente respaldados por los arts. 125 de la L. N° 2492; L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999; arts. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993; arts. 8-a) y 11 de la L. N° 843; arts. 3 y 24-3 D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999; art. 8 del D.S. N° 21530.

Petitorio.

Concluyo solicitando se declare probada la demanda, consiguientemente se revoque la resolución impugnada en las partes específicas, en consecuencia quede sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 1175/2013 y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-0595-13 de 27 de junio.

II.3. Contestación a la demanda, de Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán (Exp. 470/2014)

La AGIT, a través de su representante legal que se apersonó al proceso, respondió en forma negativa la demanda, por memorial de 12 de febrero de 2015 que cursa de fs. 193 a 200 vta., señalando lo siguiente:

Que sobre lo aludido por el demandante en cuanto a las Facturas N° "826, 811, 84, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 919, 823, 822, 2388, 2389, 14, 15 emitidas por COMIBOL y MIMETCO..." -textual-, la AGIT manifestó que conforme el art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total; además que, al amparo del art. 8 de la ley citada, el comprador tiene derecho al crédito fiscal IVA siempre que cumpla con los términos dispuestos en la normativa señalada, es decir que: 1) Este respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y, 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Por otra parte manifestó que sobre sobre lo alegado en cuanto a la suma de Bs "1.437.604.00234.994.00." (sic), la AGIT luego de la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos y del expediente, evidenció que la empresa demandante presentó su demanda con argumentos que no se circunscriben a los términos en que se pronunció la resolución impugnada, planteándose un monto que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de alzada y jerárquica; por lo que se tiene como acto consentido, por lo que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita por el principio de congruencia; por lo tanto, la demanda contencioso-administrativa no es la vía para impugnar actos consentidos y no impugnados en el recurso jerárquico.

Finalmente aludió sobre lo establecido en la S.C. N° 1273/2005-R de 14 de octubre, doctrina tributaria y jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

Petitorio.

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

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1.- Que el 25 de junio de 2013, se notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación N° 13990200346, de 12 de abril de 2013, (fs. 2. anexo C-1) en el que se argumentó que se verificó todos los hechos y elementos relacionados con el crédito fiscal IVA del periodo de julio de 2012, correspondiente al IVA exportadores; junto con dicha orden se notificó con el F-4003 Requerimiento N° 13400900001 de 18 de junio de 2013, (fs. 3. Anexo C-1) en el que se solicitó al contribuyente que presente la declaración jurada del IVA e IT, libros de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de egreso e ingreso, estados financieros 2012 y dictamen de auditoría 2012, libros de contabilidad mayores, formularios de solicitud de CEDEIM, documento de declaración única de exportación (DUE), Documentos de respaldo a las exportaciones, fotocopia NIT, registro de estructura de costos del producto exportado; dicha documentación fue recepcionada mediante acta de recepción de documentos N° 13990200346 (fs. 12 a 13. anexo C-1).

Posteriormente el 26 de junio de 2013, la administración tributaria emitió el informe CITE: SIN/GDOR/VE/INF/031/2013, en el que verificó que las facturas de compras de concentrados por importes iguales o superiores a UFV 50.000, cuyos pagos no están respaldados en su totalidad, por lo que procedió a la depuración de las mismas; asimismo, refirió que se presentó como medios fehacientes de pago la cancelación de la regalía minera contraviniendo el D.S. N° 25465, por lo que se estableció el importe observado de Bs 1.824.113; (fs. 978 a 982. anexo C-5).

Consecuentemente el 2 de julio de 2013, la administración tributaria, notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 23-00595-13, de 27 de junio de 2013, que establece como importe sujeto a devolución del periodo de julio de 2012, la suma de Bs 10.452.819; y como importe no sujeto a devolución Bs 1.824.113; (fs. 987 a 991. anexo C-5).

IV. De la problemática planteada en la demanda.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

IV.1.- Para la Gerencia Distrital Oruro del SIN (Exp. 457/2014).

1. El punto de controversia para la administración tributaria, versa entorno a las pruebas de pago, considerando que las Facturas N° 826, 811, 824, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 819, 823, 822, 2388, 2389, 14 y 15 emitidas por COMIBOL, Orlando M. Aranda Roman y MIMETCO, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, por lo que se determinó el importe sujeto a devolución del IVA del periodo de julio de 2012, Bs 10.452.819; y como importe no sujeto a devolución Bs 1.824.113; en ese sentido la controversia radica en verificar si fue correcta la depuración de las facturas citadas.

IV.2.- Para la Empresa Metalúrgica Vinto (Exp. 470/2014).

La controversia versa en las facturas observadas, considerando si fue correcta la depuración de las facturas citadas ut supra; además que, si los montos de Bs 6.478; y 5.095; fueron depurados legalmente.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora y por el contribuyente demandante, presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

V. 1. De la demanda de la Gerencia Distrital Oruro SIN (Exp. 457/2014).

Que en el caso de autos, la administración tributaria en ejercicio de las facultades establecidas por el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano, procedió a la verificación Externa CEDEIM previa a la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud a la solicitud de devolución efectuada por la misma, siguiendo el procedimiento verificó, revisó y cotejó los descargos presentados por el contribuyente, posteriormente emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00595-13, en la que se determinó que el importe de devolución era de Bs 10.452.819; y que el monto no sujeto a devolución la suma de Bs 1.824.113.

Contra dicha determinación se interpuso recurso de alzada que revocó la determinación administrativa, posteriormente en la instancia jerárquica se confirmó la resolución de alzada, motivo por el cual la AT planteó la presente demanda contenciosa administrativa, la cual pasamos a resolver fundamentando la misma de la siguiente manera:

a) Respecto a la supuesta vulneración de lo establecido en el D.S. N° 29577 inc. b) num. IV, art. 4 Capítulo III; se debe señalar primeramente con el fin de llegar a un mejor entendimiento, la norma aludida dispone: "art. 4°.- La base de cálculo de la regalía minera es el valor bruto de venta consignado en la factura comercial, declaración única de exportación o documento equivalente, de acuerdo a lo siguiente: Para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial en dólares corrientes de los Estados Unidos de América..." inc. b) "En el caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente". "En caso que los sujetos obligados de la regalía minera hubieran liquidado y pagado este concepto a partir de una liquidación provisional por no disponer aún de la factura comercial o liquidación final, deberá procederse a su reliquidación en base a la factura comercial o liquidación definitiva en un

plazo máximo de seis meses calendario a partir de la fecha en que la mercancía hubiere salido de territorio nacional. La diferencia que pudiera resultar de la reliquidación señalada deberá operarse conforme lo dispuesto en el Artículo 14 del presente Reglamento". De lo descrito se infiere que la base para el cálculo de la Regalía Minera es el valor bruto (total) de venta; valor bruto que deberá estar consignado en la factura comercial, documento que acredita la transacción (compra-venta).

En ese sentido la ARIT La Paz y la AGIT, coincidentemente afirman que el contribuyente presentó como respaldo los pagos efectuados por las retenciones de regalías mineras; facturas de compras, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, liquidaciones finales por lote de concentrados de estaño, boleta de pago F-3009 y constancia bancaria del pago efectuado, importe que se considera medio de pago, por cuanto la Empresa Metalúrgica Vinto, actuó como agente de retención de las regalías mineras en cumplimiento a la normativa señalada; en consecuencia la ARIT La Paz dejó sin efecto el reparo de Bs 1.824.113; por este concepto, por lo que en aplicación del art. 69 del Cód. Trib. Boliviano, correspondía su valoración como medios fehacientes de pago.

Que en el caso de autos el contribuyente presentó como medios fehacientes facturas N° 826, 811, 824, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 819, 823, 822, 2388, 2389, 14 y 15 emitidas por COMIBOL, Orlando M. Aranda Roman y MIMETCO, prueba documental con la cual la Empresa Metalúrgica Vinto, respalda el pago efectuado a su proveedor, que es la base de cálculo para el importe total facturado que incluye la regalía minera.

b) Con relación a la vulneración de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843; debemos señalar que el art. 4 de la citada ley refiere: "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente", el art. 8 de la misma ley, establece: "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida".

Bajo ese entendimiento, de la normativa descrita precedentemente se infiere que para que el hecho imponible se genere, en el caso de las ventas, en la modalidad que fuere al contado o crédito, debe existir la entrega y/o transferencia del bien o la cosa, que deberá ser necesariamente respaldada por la factura, nota fiscal o documento equivalente, es decir que la posesión del bien o la cosa sea transferida, aunque el pago sea posterior (crédito), hecho que no inhibe la entrega de la factura, nota fiscal o documento equivalente, que resulta ser el medio fehaciente de pago.

En ese sentido, este Tribunal Supremo de Justicia considera importante mencionar que la Constitución Política del Estado en el art. 410-I establece: Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución; asimismo el art. 6 del Cód. Trib. Boliviano, establece el principio de legalidad o reserva de ley, determinando que solo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. De las normas descritas se deduce que tanto los órganos públicos y las funciones públicas, se encuentran sometidas a la Constitución Política del Estado, con ese precepto legal el Estado corrige el abuso de poder del Estado, y el art. 6 del Cód. Trib. Boliviano al establecer el principio de legalidad o reserva de ley evita el libre albedrío de los funcionarios públicos.

Por otra parte el art. 180-I de la C.P.E. fundamenta el principio de la verdad material en la jurisdicción ordinaria que, constituye un avance de la justicia y del derecho en nuestro país, por cuya consecuencia los tribunales ordinarios ejercen una jurisdicción "plena", toda vez que, no se encuentran limitados al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino que, su conocimiento, comprende al análisis de los hechos alegados e insuficientemente probados, máxime si la doctrina tributaria nacional ha establecido que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica fundamental por la que el juzgador en ejercicio de la razón, lógica, experiencia y especialización, puede realizar una aplicación e interpretación objetiva de la ley.

Sobre lo aludido debemos señalar que, el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece: "...c) Principio de sometimiento pleno a la ley: La administración pública registrará sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso; d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil; e) Principio de buena fe: En la relación de los particulares con la administración pública se presume el principio de buena fe. La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo; g) Principio de legalidad y presunción de legitimidad: Las actuaciones de la administración pública por estar sometidas plenamente a la ley, se presumen legítimas, salvo expresa declaración judicial en contrario; p) Principio de proporcionalidad: La administración pública actuará con sometimiento a los fines establecidos en la presente ley y utilizará los medios adecuados para su cumplimiento. Siendo estos principios los que deben ser considerados tanto por la administración como por los administrados."

V.I.1. Conclusiones de la demanda de la administración tributaria. (Exp. 457/2014).

Que del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014 de 24 de febrero fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad

jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

V.2. De la demanda de Felix Villavicencio Niño de Guzman, representante de la empresa Metalúrgica Vinto (Exp. 470/2014).

Que el demandante refirió que no es cierto que la suma de Bs 1.449.987; no este respaldada precisamente con las facturas 826, 811, 84, 812, 814, 815, 825, 817, 816, 919, 823, 822, 2389, 14, 15 y 588 emitidas por COMIBOL y MIMETCO, puesto que las mismas se constituyen en medios fehacientes de pago; ya que estas facturas le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto, derecho al crédito fiscal.

De lo cual debemos señalar que, en la instancia administrativa, la administración tributaria, determinó que dichas facturas no eran prueba fehaciente del pago efectuado por la compra-venta de minerales; pero esta situación fue enmendada tanto en la resolución de alzada como en la jerárquica, tal como se puede evidenciar en la Resolución de Recurso Alzada N° ARIT-LPZ/RA 1175/2013, de 25 de noviembre, como también en la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0270/2014, de 24 de febrero (resolución ahora impugnada); es decir que, lo que alega ahora el demandante ya fue subsanado en la instancia administrativa, habiéndose determinado en ambas instancias que no fue correcta la depuración de las facturas señaladas supra, por lo que en aplicación del principio de congruencia establecido en la doctrina como regla fundamental en el procedimiento de tramitación de los recursos administrativos, se tiene que la resolución impugnada debe ser congruente con las pretensiones del recurrente; de lo que se deduce que al haberse ya resuelto este punto a favor de la empresa ahora demandante, es incongruente que manifieste su disconformidad con dicha resolución.

Por otra parte, el demandante citando las facturas señaladas ut supra, arguyó que con dichas facturas se busca la depuración por manipuleo de concentrados y por servicio de análisis de concentrados por Bs 5.905; siendo en este caso la discriminación por los siguientes conceptos: "manipuleo concentrados Bs 5.840; (...) por concepto de servicio de análisis dirimición de concentrados SN" -textual- y por otro lado que la Factura N° 816, hace mención a un descuento incorrecto de Bs 31.130,71; y de la verificación realizada al 13 % del importe retenido por concepto de regalía, se establece el importe de Bs 25.291; y que la Factura N° 823, hace mención a un descuento incorrecto de Bs 7.374,35; y de la verificación realizada se establece el importe de Bs 7.309; argumentando al respecto que: "Notas Fiscales que de igual forma no fueron tomadas en cuenta por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014, por lo que respetuosamente en justicia y aplicación del principio de verdad material, solicito al Tribunal Supremo de Justicia, las tome en cuenta y en mérito a ellas disponga la devolución de la suma de Bs 5.905; indebidamente depurada."

En ese contexto de lo señalado precedentemente, se tiene que dicha alusión reclamada en la presente demanda contenciosa administrativa, sobre los montos de Bs 5.905; y Bs 6.478; (total Bs 12.383.-), no fueron objeto de reclamo en el recurso de alzada, y el recurso jerárquico, de lo cual se infiere que, la empresa demandante al no haber impugnado dichos montos que ahora se acusan como ilegalmente depurados; además dicha empresa demandante hace alusión en su derecho a la réplica que: "...la parte contraria trata de confundir al digno tribunal, pretendiendo hacer ver que el monto demandado de Bs 1.437.604.00; no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de Alzada y jerárquica, cuando en realidad tal suma se ha señalado en la demanda, es la diferencia entre la confirmación de la Resolución de la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014 de Bs 1.449.987; y el resultado de la suma de Bs 5.905; y Bs 6.478; que es Bs 12.383.- demandados en los puntos precedentes...", texto del cual, se puede evidenciar que la Empresa Minera Vinto, tanto en el memorial de la demanda como en la réplica, lo que hace, es afirmar que lo que se está reclamando, se lo está haciendo en la demanda, por lo que al no haberse demandado con anterioridad en el recurso de alzada o el jerárquico, se concluye que dicha empresa aceptó tácitamente lo determinado en las resoluciones administrativas sobre los montos aludidos precedentemente (Bs 5.905; y Bs 6.478;).

V.2.1. Conclusiones a la demanda de Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto (Exp. 470/2014).

En ese contexto, de lo precedentemente señalado, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que el ahora demandante aceptó tácitamente la depuración de las facturas señaladas al no haber impugnado en la instancia administrativa; siendo esta instancia Contenciosa Administrativa, la que no puede corregir errores o dejadez de las partes, más aun cuando tuvieron la oportunidad de hacerlo; en ese sentido se deduce que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0270/2014 de 24 de febrero de, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, con la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., por lo dispuesto por los art. 2.2 y 4 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla declarando:

1.- IMPROBADA la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, cursante de fs. 39 a 43 vta. (Exp. 457/2014).

2.- IMPROBADA la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 146 a 150 vta., planteado por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en representación legal de la Empresa Minera Vinto. (Exp. 470/2014).

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Pastor Segundo Mamani Villca por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



509

Arfe Roberto Arabe Sensano
c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 470 a 486 vta., interpuesta por Arfe Roberto Arabe Sensano representado por José Barnadas Jordán, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 571 a 576 vta.; la réplica de fs. 590 a 592; la duplica de fs. 603-604; y el apersonamiento del tercero interesado de fs. 581 a 585 demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales emitió Orden de Verificación N° 7011OVE00028 del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Transacción (IT) por la compra de productos del proveedor Pil Andina S.A. y la venta sin factura realizada durante los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008. En prosecución de trámites, se dictó Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, que indicó que la determinación [del adeudo fue] sobre base cierta. Luego, se pronunció la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, que determinó de oficio la obligación tributaria de su representado en un total de UFV's 357.324.02, notificándose mediante cédula el 31 de diciembre de ese año en la puerta del domicilio de su representado.

A pesar de que su mandante pidiera copias de todo el expediente; sin embargo, no fueron entregadas. Por memorial de 17 de enero de 2013, su representado presentó recurso de alzada contra la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012; empero, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0254/2013 de 19 de abril, se confirmó la resolución impugnada. El 13 de mayo de ese año, presentó recurso jerárquico, siendo resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1172/2013 de 29 de julio, que anuló la resolución de alzada.

Por excusa de la Directora Ejecutiva de la ARIT Santa Cruz, la Directora de similar jerarquía de Cochabamba pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre, que confirmó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012. Presentado recurso jerárquico, por parte de su representado, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, que ratificó la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

En cuanto a la conculcación del debido proceso:

Sostiene que la resolución determinativa antes citada vulnera el debido proceso en su elemento razonabilidad y congruencia, por lo siguiente: 1) Se inició el proceso señalando que sería bajo el método de base cierta; empero, durante el procedimiento se utilizó el método sobre base presunta. De ahí, que en la resolución determinativa, que emerge de la Orden de Verificación N° 7011OVE00028, se coligiera que existe una obligación impositiva resultante de las ventas no declaradas, obtenida de la diferencia entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional SA; 2) La administración tributaria no revisó la prueba existente en el expediente tributario e ignoró los reclamos presentados por su mandante y, utilizando información de terceras personas, que no se encuentran vinculadas con su representado sacó conclusiones; 3) La resolución determinativa se apoyó en una minuta de contrato de renovación de distribución de productos lácteos, aguas, jugos, refrescos, postres, leche de soya y derivados y, comodato de cajas plásticas con crédito hipotecario de 2 de enero de 2008, que carece de valor legal; 4) La utilización de un método distinto al anunciado en la vista de cargo y la resolución determinativa vulnera la seguridad jurídica y el debido proceso, tal cual se reconoció en el precedente STG-RJ/0345/2007 de 20 de julio; 5) No hubo certeza en el proceso de determinación, debido a que se incorporó la Carta SIN/GDSC/VE/NOT N° 205/2011 de 17 de febrero, obtenida cinco meses antes del inicio del procedimiento de verificación, vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa y, se apoyó en la supuesta información brindada por Pil Andina SA y Cervecería Boliviana Nacional S.A. más no así en los cuadros cursantes de fs. 784 a 791 y desde fs. 796 a 799, de fs. 804 a 812 y desde fs. 813 a 827; 6) Su representado no fue notificado con la documentación proporcionada por Pil Andina S.A. y/o Cervecería Boliviana Nacional S.A. ni obtuvo respuesta a la petición de copias del expediente que solicitó; 7) La falta de certeza en la resolución determinativa afectó el derecho a la motivación de su representado así como el principio de legalidad como elementos del debido proceso; y, 8) Se argumenta respecto a Pil Andina S.A. y luego se concluye que la determinación es fruto

de un análisis, en base a las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional, con base en ello, se pregunta ¿qué pruebas se podrán presentar si existe apartamiento a los procedimientos y a las normas?

Asimismo, denuncia que la autoridad demandada omitió pronunciarse sobre la existencia del crédito fiscal por las compras de productos de Pil Andina S.A. o su posible compensación, situación que lesiona el debido proceso. Reclama que no existe documentación proporcionada, por Pil Andina S.A. que estuviese arriada al expediente tributario; con base en ello, solicita la nulidad de la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012.

Respecto a la incongruencia de la resolución determinativa:

La Orden de Verificación N° 7011OVE00028 señaló que el objeto de la verificación era el debido fiscal IVA e IT por la compra de productos del proveedor Pil Andina S.A.; sin embargo, concluyó que existiría una obligación impositiva obtenida de la diferencia entre las ventas declaradas y las compras informadas por Cervecería Boliviana Nacional S.A. Si bien el Servicio de Impuestos Nacionales reconoció, ante la Autoridad ahora demandada que cometió un error mecánico al escribir Cervecería Boliviana Nacional S.A. en la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012; sin embargo, la autoridad demandada señaló que se trataría de un lapsus calami que no afecta al acto administrativo, situación que resulta ser una incongruencia que afecta el principio de legalidad y legitimidad del proceso. En ese sentido, tanto la citada resolución como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0510/2013 de 1 de noviembre y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero, ignoraron la normativa tributaria-administrativa y los lineamientos jurisprudenciales referidos a la congruencia que debe existir en todo acto administrativo.

Sobre la nulidad de la citación con la resolución determinativa:

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 rechazó el reclamo formulado, por su representado, de nulidad de la citación con la resolución determinativa, afirmando que la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN emitió R.A. N° 23-0001872-12 de 22 de noviembre, habilitando horas y días para la notificación conforme a la previsión del art. 83 del Cód. Trib.; sin embargo, rompió la regla básica de la competencia que es indelegable. Afirma que la Autoridad de Impugnación Tributaria no estableció la noma o resolución administrativa que habilita la delegación que hubiese realizado el presidente ejecutivo del SIN a los gerentes distritales.

Agrega que el aviso de notificación con la R.D. N° 17-0001703-12 fue dejado en el inmueble ubicado en Av. El Palmar N° 1000 en un día inhábil, sábado 29 de diciembre de 2012 y, extrañamente se indicó la existencia de una vista de cargo, situación que vicia del procedimiento y constituye una flagrante violación del art. 85 del Cód. Trib., ya que el aviso tenía como objetivo la citación con un acto administrativo diferente a la resolución determinativa, siendo nula de pleno derecho.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se deje sin efecto los siguientes actos administrativos: a) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero; b) Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre; y, c) R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 571 a 577 vta., contestó en forma negativa señalando: i) La administración tributaria en uso de sus facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, mediante CITE: SIN/DGSC/DF/VE/NOT N° 205/2011 solicitó a Pil Andina S.A. un listado de distribuidores mayoristas de los productos Pil autorizados en la gestión 2008 en el Departamento de Santa Cruz, siendo respondida por Nota PILF N° 35-2011 de 8 de marzo. Luego la administración tributaria el 26 de julio de 2011, notificó al sujeto pasivo con la orden de verificación, modalidad debido IVA y su efecto IT, requerimiento N° 112697, por el que pide al sujeto pasivo la presentación de declaraciones juradas, libro de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos, presentando el contribuyente facturas de compra, talonarios de ventas, libros notariados de ventas-compra y su representado aclaró que no cuenta con comprobantes de ingresos y egresos, códigos de cuenta, libro diario de contabilidad, kardex, inventarios, extractos bancarios y denuncia por robo de documentos como ser declaraciones juradas y formulario de pago de impuestos de la gestión 2008; ii) Con base en la información obtenida y los existentes en el sistema informático se emitió informe final determinando que el sujeto pasivo percibió ingresos por venta de productos adquiridos de Pil Andina S.A. los cuales no fueron declarados en su integridad; iii) La resolución determinativa es congruente con el alcance de la verificación y los resultados arribados en la vista de cargo, contando con hechos, datos y elementos aportados durante el proceso de verificación, por lo que no se advierte que se hubiese causado indefensión al contribuyente; iv) Es evidente que el segundo aviso de visita indica una vista de cargo cuando lo correcto era señalar resolución determinativa; sin embargo, el primer aviso dejado se dijo que era para notificar con la resolución determinativa; por ende, no puede haber confusión en cuanto al acto a ser notificado. Además la vista de cargo fue practicada en forma personal el 22 de noviembre de 2012; y, v) La Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN tiene competencia para habilitar horas extraordinarias conforme dispone el art. 83-II del Cód. Trib., habilitándose no sólo horas sino también días, no siendo causal de nulidad el procedimiento de notificación.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo

realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

Corrida en traslado la respuesta, el demandante reiteró los términos de la demanda (fs. 590 a 592). Lo propio ocurrió con la AGIT que indicó no haber mérito para emitir un mayor pronunciamiento sobre el memorial de la réplica (fs. 603-604).

La Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN representado por Santos Victoriano Salgado Ticona, por memorial presentado el 11 de agosto de 2014 (fs. 581 a 585), agregó lo siguiente: a) Se utilizó el método de determinación sobre base cierta para la determinación de la deuda tributaria tanto en la vista de cargo como en la resolución determinativa, no pudiendo ser presunta porque el reparo emergió del detalle de facturas emitidas por el ahora demandante así como de las ventas y precios remitidos por la Empresa Pil Andina S.A.; b) La R.D. N° 17-0001703-12 es válida porque cumplió con los requisitos legales previstos por el art. 99 del Cód. Trib. y el art. 18.2) de la R.N.D. N° 10-0037-07; c) Si bien en la parte resolutoria se incurrió en un lapsus calami; sin embargo, se evidenció que la información utilizada corresponde a la empresa Pil Andina S.A. y no así a Cervecería Boliviana Nacional S.A., dicho error no vulneró el debido proceso ni causó indefensión al demandante puesto que desde el inicio tuvo conocimiento del alcance y la naturaleza del proceso determinativo; d) Se habilitó horas extraordinarias para las notificaciones, actuando con plena competencia conforme a la previsión de la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales N° 2166 de 22 de diciembre de 2000 y su reglamento, no existiendo vicio alguno sobre el procedimiento de notificación; e) Se cumplió con la finalidad de las notificaciones y cuidaron el debido proceso del contribuyente en las diferentes etapas del procedimiento administrativo. Con base en ello, pide se declare improbadamente la demanda, confirmando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio, al contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano, de hechos y elementos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT por los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008 (fs. 3 del Anexo 4).

III.2. Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 (fs. 911 a 916 del Anexo 5), que estableció la existencia de una deuda tributaria de Bs 641.116,88 equivalente a UFV's 357.754.14, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multas y actas de contravención; en el punto referido al método utilizado refiere que es sobre base cierta y en cuanto al análisis realizado muestra lo siguiente:

1) "Producto del análisis y revisión de la información proporcionada por el proveedor Pil Andina S.A. con NIT 1020757027, la documentación presentada por el contribuyente Arabe Sensano Arfe Roberto, así como la extraída del Sistema Integrado de Recaudación Para la Administración Tributaria (SIRAT), se pudo evidenciar que el contribuyente (...) percibió ingresos por ventas de productos adquiridos de su proveedor Pil Andina S.A. en los periodos de septiembre a diciembre de la gestión 2008, los cuales no fueron declarados en su integridad, en los formularios habilitados por el efecto, ni efectuó el pago de acuerdo a lo establecido en el art. 70-1 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano".

2) "En base a la información proporcionada por su proveedor Pil Andina S.A. en NUIT N° 93 de 26 de enero de 2012, se evidencia la existencia de un contrato firmado por ambas partes vigentes en los periodos verificados..."

3) Respecto a la determinación del precio, señala: "...fue obtenido en función al detalle de las facturas emitidas por el contribuyente Arabe Sensano Arfe Roberto y a la información proporcionada por la empresa proveedora Pil Andina S.A. respecto a los precios vigentes a la fecha de cada compra efectuada por éste, en cumplimiento a la cláusula cuarta del contrato que cursa en el expediente. De acuerdo a esta información se ha evidenciado que el precio de venta utilizado por el Sr. Arabe corresponde al "precio de venta minorista", añadiendo luego "Es importante recalcar que, de acuerdo a la cláusula segunda del contrato de Pil Andina S.A. y el contribuyente (...), los productos comercializados son perecederos y de fluidez diaria, entendiéndose que éstos no llegan a estocarse y almacenarse garantizando su venta de forma continua y rápida, además el contribuyente no presentó documentación que respalde el movimiento de mercaderías (kardex, inventarios, libros de contabilidad) pese haberse las solicitado mediante el requerimiento F-4003 N° 11267".

III.3. R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, que estableció, de oficio, la obligación impositiva del contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano -hoy demandante- por un monto total de UFV's 357.324.02, equivalente a Bs 643.086,76 indicando "...resultante de las ventas no declaradas, obtenido de las diferencias entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A. que tiene incidencia en los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008..." (fs. 945 a 955 del Anexo 5; y, 6 a 13 del expediente principal). La mencionada determinación fue impugnada por el contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano mediante recurso de alzada (fs. 118 a 125 del Anexo 1).

III.4. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0254/2013 de 19 de abril, que confirmó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012 (fs. 174 a 184 vta. del Anexo 1; y, 165 a 175 vta. del expediente). El contribuyente -hoy demandante- presentó Recurso Jerárquico (fs. 200 a 210 del anexo 2), obteniendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1172/2013 de 29 de julio, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0254/2013 de 19 de abril, al advertir vicios en la tramitación del recurso de alzada (fs. 288 a 297 del Anexo 2; y, fs. 284 a 293 del expediente principal).

III.4.1. Auto de excusa de 13 de diciembre de 2013, realizado por Dolly Karina Salazar Pérez, Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT-SCZ (fs. 317 a 318).

III.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre (fs. 335 a 348), que confirmó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012. En lo referente al examen de la resolución determinativa señaló:

a) "...de la revisión de la resolución determinativa impugnada se evidencia que la misma cumple con los requisitos establecidos y expuestos en el parágrafo II del art. 99 de la L. N° 2492 (CTB)".

b) "Asimismo, se evidencia que en la parte resolutive primera contiene un error donde dice sobre las compras informadas por la `Cervecería Boliviana Nacional S.A.` debía decir `Pil Andina S.A.` , error el cual no constituye causal de anulabilidad, ya que cumple con los presupuestos de derecho establecidos en el art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA); es decir, que dicho error, se constituye en un lapsus calami, entendiéndose dicho término, como un `error involuntario e inconsciente al escribir`, pero que de ninguna manera provoca que el acto administrativo carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión del administrado...".

c) "...el error en el que incurrió la administración, no causó indefensión al recurrente, puesto que durante todo el procedimiento de determinación estuvo en conocimiento que el objeto de la verificación estaba referido a las ventas que realizó de los productos Pil Andina S.A., en cuanto fue notificado legalmente con la orden de verificación, la vista de cargo y finalmente con la resolución impugnada...", concluyendo luego: "...la presente instancia de alzada no advierte causales de anulabilidad dentro del proceso que hayan ocasionado la indefensión alegada por el recurrente, ya que los errores de forma evidenciados, por su mera existencia, no causan afectación alguna al fondo de la situación puesta en análisis, por lo que corresponde desestimar la nulidad de la resolución impugnada".

III.5. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero (fs. 418 a 433 vta. del Anexo 3), que confirmó la Resolución ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012 por el IVA e IT de los periodos fiscales: septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, con el siguiente fundamento:

Respecto a los vicios de nulidad en la notificación

1) "...la orden de verificación se notificó en forma personal el 26 de julio de 2011; en cuyo conocimiento el Sujeto Pasivo el 2 de agosto de 2011, presentó parte de la documentación requerida dentro del plazo otorgado por la administración tributaria, además de señalar las razones para no presentar la documentación faltante (...) de lo cual se advierte, que hizo uso de su derecho a formular pruebas y alegatos (...) consiguientemente, se notificó personalmente al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDSC/DF/VE/VC0227/2012, N° 23-0001799-12 de 9 de noviembre de 2012, el que se expone los resultados de la verificación, para que este asuma defensa; empero, éste de forma voluntaria no presenta ningún argumento o documentación de descargo...".

2) "...el 29 de diciembre de 2012, funcionarios de la administración tributaria retornaron al domicilio del sujeto pasivo, comunicando con el primer aviso de visita, para proceder a la notificación de la resolución determinativa, empero, al no ser habido el sujeto pasivo deja el segundo aviso de visita; ahora de la revisión de este aviso se advierte que evidentemente se consigna como acto a ser notificado la Vista de Cargo CITE: SIN/GDSC/DF/VE/VC N° 0227/2012, cuando lo correcto era consignar la R.D. N° 17-0001703-12, sin embargo, como ya se mencionó del primer aviso de visita se infiere que el acto a notificarse era la resolución determinativa; además, que la vista de cargo consignada fue notificada de forma personal al sujeto pasivo el 22 de noviembre de 2012, por lo que no puede existir confusión en cuanto al acto a ser notificado".

3) "...la R.A. N° 23-0001872-12 de 22 de noviembre de 2012, dispone: `Habilitar el horario extraordinario de 8:30 a.m. a 20:00 p.m., a partir del 23 de noviembre de 2012 al 31 de diciembre de 2012, como día y hora hábiles validadas para las notificaciones de las vista de cargo, resoluciones determinativas y otros documentos emitidos por la Gerencia Distrital Santa Cruz...`, de cuyo tenor se tiene que no solo se habilitó horas, sino también días inhábiles para actuar notificaciones; consecuentemente, se tiene que el segundo aviso habría sido efectuado y/o dejado en un día habilitado, por la administración tributaria, no siendo causal de nulidad del procedimiento de notificación".

En cuanto al procedimiento de determinación agregó:

a) "...de la lectura de la R.D. N° 17-0001703-12, se tiene que en la parte considerativa expone los fundamentos de hecho y derecho advertidos durante las diferentes etapas del proceso de determinación que permitieron establecer de forma cierta y clara que los ingresos no declarados por el sujeto pasivo emergen de la venta de productos de Pil Andina S.A., resultado al que se habría llegado de la revisión de la documentación del sujeto pasivo y de la información proporcionada por la referida empresa como proveedora de productos; por lo que si bien en la parte resolutive de la resolución determinativa, se consigna por error a la Cervecería Boliviana Nacional S.A., como proveedor, dicho aspecto se debe a un error o defecto material en el que la administración tributaria habría incurrido; sin embargo, de los antecedentes administrativos es evidente que la información utilizada es la de Pil Andina S.A. y no de la Cervecería Boliviana Nacional S.A., y que las observaciones que emergen de tal verificación fueron de conocimiento del sujeto pasivo con la notificación personal de la vista de cargo, pudiendo éste hacer uso de su derecho a la defensa...".

b) "...la resolución determinativa impugnada es congruente con el alcance de la verificación y los resultados arribados en la vista de cargo; consignado los hechos, datos y elementos advertidos durante el proceso de verificación que dio lugar a los reparos, y en función a la valoración efectuada a los mismos, establece el origen y concepto que hacen a la deuda tributaria, efectúa la liquidación de la deuda tributaria...".

c) "...la resolución determinativa, contiene todos los requisitos que establecen los arts. 99-II, de la L. N° 2492 (CTB) y 19 del D.S. N° 27310 (RCTB), por lo que no se advierte ningún vicio de nulidad ni anulabilidad, toda vez que se emitieron los actos conforme a procedimiento legal y el contribuyente en todo momento hizo y continúa haciendo uso de su derecho a la defensa respecto a la determinación tributaria por lo que no corresponde aplicar al caso los arts. 35 y 36,-II, de la L. N° 2341 (CTB) aplicables supletoriamente en materia tributaria...", concluyendo más adelante que: "...la resolución determinativa es un acto administrativo válido, que surten todos sus efectos jurídicos...".

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar: Si la liquidación contenida en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de

2012, emergentes de la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio, fueron realizadas utilizando el método de determinación sobre base cierta previsto por el art. 43-I del Cód. Trib., conforme sostienen la administración tributaria y la autoridad hoy demandada.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso presente se evidencia que la administración tributaria dentro de la Orden de Verificación N° 7011 OVE00028 de 12 de julio de 2011, realizada al contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano -hoy demandante-, sobre hechos y elementos vinculados al Débito Fiscal IVA y su efecto en el IT de los periodos fiscales: septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, la Administración Tributaria, Regional Santa Cruz, emitió la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, que estableció la existencia de una deuda tributaria a favor del fisco equivalente a UFV's 357.754,14 que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multas y actas de contravención; acto administrativo mencionado que señala que el cálculo de la base imponible fue realizado sobre base cierta, conforme consta a fs. 911 a 916 del anexo 5.

En prosecución de trámites, se dictó la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, que estableció la obligación impositiva de Arfe Roberto Arabe Sensano -ahora demandante- por un monto total de UFV's 357.324.02 equivalente a Bs 643.086.76, afirmando que es en razón al "...resultante de las ventas no declaradas, obtenido de las diferencias entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A. que tiene incidencia en los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008...".

Con esos antecedentes, pese que el contribuyente, Arfe Roberto Arabe Sensano presentó recurso de alzada reclamando las irregularidades denunciadas en la demanda contenciosa administrativa; sin embargo, tanto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre, como la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0142/2014 de 27 de enero, resolvieron confirmar la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, siendo ese el motivo por el cual se presentó la presente demanda contenciosa administrativa en el que se denuncia la incorrecta determinación del método de determinación de la base imponible.

En ese sentido, si bien es verdad que la ARIT Santa Cruz, rotulara que la determinación de la base imponible fue realizada sobre base cierta, tal cual consta en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de ese año, reiterado en el memorial de apersonamiento de 11 de agosto de 2014, cursante de fs. 581 a 585 de obrados; sin embargo, los antecedentes que acompañan a la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio de 2011, acreditan todo lo contrario, puesto que el pretendido cobro del adeudo tributario no fue realizado con base en los documentos presentados por el contribuyente, -consistentes en: facturas de compras de septiembre y octubre, 110 facturas por mes año 2008, facturas de compras de noviembre y diciembre, 128 facturas por mes de la gestión 2008, 10 talonarios de facturas de ventas 2008, Libros notariados de ventas de julio a diciembre de 2008 y libros notariados de compras de julio a diciembre del mismo año, mismos que están detallados por la administración tributaria a fs. 801 del anexo 5-, siendo el punto de controversia la sospechada de ventas no declaradas ni pagadas por el contribuyente.

En efecto, una vez requerida la información al sujeto pasivo, Arfe Roberto Arabe Sensano, éste reconoció ante la administración tributaria que no cuenta con los comprobantes de ingresos y egresos, ni tiene un plan de código de cuentas ni maneja libros de contabilidad, kárdex o inventarios adicionales, ocasionando que se libre el acta de inexistencia de elementos de 11 de enero de 2012, que refleja que el sujeto pasivo "Desconocía la formalidad del pago de impuestos y que diariamente el manejo operativo del negocio decide hacerlo de manera personalizada. Yo me limito

A realizar pagos impositivos de manera mensual y en los plazos establecidos" (fs. 801 del Anexo 5). Ante la imposibilidad de contar con elementos fehacientes, la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, optó por tomar como parámetro la información proporcionada por el proveedor del contribuyente, Pil Andina S.A. y la extraída del Sistema Integrado de recaudación para la administración tributaria concluyendo, con base en ello y no así en los documentos presentados por el contribuyente, se dedujo que "...el contribuyente percibió ingresos por ventas de productos adquiridos de su proveedor Pil Andina S.A. en los periodos de septiembre a diciembre de la gestión 2008, los cuales no fueron declarados en su integridad..." (fs. 911 a 916 del Anexo 5). Si bien, la administración tributaria está autorizada para arribar a resultados que indiquen razonablemente la existencia de una posible conducta contraventora; sin embargo, al haber establecido que dicha labor fue realizada sobre base cierta, el art. 43-I del Cód. Trib., establece que dicho método comprende lo siguiente: "La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo".

En el caso presente, la propia Administración Tributaria, Regional Santa Cruz, efectúa un acta de inexistencia de elementos, que da cuenta de la imposibilidad material de contar con registros kárdex y/o inventarios que permita realizar el control efectivo de los productos comercializados no declarados por el sujeto pasivo, Arfe Roberto Arabe Sensano; y, es más, para establecer el precio acude a revisar los términos pactados entre la empresa proveedora Pil Andina S.A. y Arfe Roberto Arabe Sensano -hoy demandante-, estableciendo luego que se trataría de un "precio de venta minorista"; es decir, el precio lo establece el propio ente fiscalizador y no así el efectivamente realizado por las partes conforme prevé el art. 17-1 del Cód. Trib.; consiguientemente, no se evidencia que se hubiese seguido el método de determinación sobre base cierta como sostiene la administración tributaria, que fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0510/2013 de 1 de noviembre y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0142/2014 de 27 de enero.

La falta de correspondencia de los antecedentes cursantes en obrado con el método utilizado para el cálculo de la base imponible, ciertamente ocasionó que la Vista Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, se constituyera en un acto arbitrario -de hecho y no de derecho- que afectó groseramente el debido proceso del contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano, previsto en el art. 68-6 del Cód. Trib.,

puesto que no contiene resultados que permitan establecer de manera certera el hecho generador de la obligación tributaria; consecuentemente, resulta inaceptable que la administración tributaria fundamente su pretensión en un método -base cierta- que no guarda correspondencia con el análisis realizado en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012. El art. 96-I del Cód. Trib. señala: “ La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación”, incumplimiento que acarrea su nulidad por ser un requisito de validez de la vista de cargo, conforme prevé el art. 96-III del citado cuerpo legal.

El error precedentemente expuesto repercutió en la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, por cuanto no reparó la liquidación previa realizada en la Vista Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y, más al contrario la ratificó al concluir que el monto total de UFV's 357.324.02 es el “...resultante de las ventas no declaradas, obtenido de las diferencias entre las ventas declaradas por el contribuyente y las compras informadas por la Cervecería Boliviana Nacional S.A. que tiene incidencia en los periodos fiscales septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008”, incurriendo en el mismo defecto a momento de realizar la determinación del adeudo tributario que se pretende cobrar. De ahí que la resolución determinativa ya citada se constituya en un acto arbitrario contrario al debido proceso reconocido por el art. 115-II y 117-I de la C.P.E. y las garantías previstas en el art. 8-1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, normativa aplicable en materia tributaria por su directa aplicación y justiciabilidad.

En armonía con las citadas disposiciones legales, el art. 99-II del Cód. Trib. establece que: “La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa” (el resaltado nos corresponde), concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Por lo expuesto, no queda duda en que tanto la Vista Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de ese año se constituyeron en actos arbitrarios que no establecieron la existencia efectiva de las ventas no declaradas en el periodo verificado, situación que no fue corregida en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0510/2013 de 1 de noviembre y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0142/2014 de 27 de enero; por ende, corresponde disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo a efecto de que el método de determinación de la base imponible guarde relación con los antecedentes y elementos recogidos durante la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio de 2011; dejando constancia que se cumple con el principio de especificidad que rige en materia de nulidades por cuanto es nulo el acto administrativo que sea contrario a nuestra ley fundamental y no cumpla con los requisitos esenciales para su validez conforme prevé el art. 35-I-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y, los arts. 96-III y 99-II in fine del Cód. Trib.

Finalmente, sobre la incongruencia de la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de 2012, así como de la nulidad de su citación, al advertir la vulneración de un elemento esencial (imprecisión del método de determinación de la base imponible) en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de ese año, se hace innecesario ahondar en la congruencia y los vicios procesales, puesto que la inadecuada utilización del método de determinación de la base imponible que no fue corregido por la resolución determinativa referida ni por las resoluciones emitidas en instancia de impugnación, ocasionan la existencia de un acto arbitrario que merece ser corregido ab initio.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega a la convicción de que la Autoridad demandada no corrigió el error esencial incurrido en la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012 y la R.D. N° 17-0001703-12 de 26 de diciembre de ese año, referido al método de determinación de la base imponible, que repercutió en la liquidación y determinación final del adeudo tributario, correspondiendo declarar probada la demanda para garantizar las debidas garantías del contribuyente Arfe Roberto Arabe Sensano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 470 a 486 vta., interpuesta por Arfe Roberto Arabe Sensano representado por José Barnadas Jordán; y, en consecuencia, ANULA obrados hasta el vicio más antiguo, esto es la Vista de Cargo N° 23-0001799-12 de 19 de noviembre de 2012, inclusive y, ORDENA a la Gerencia Distrital Santa Cruz I del SIN emita una nueva liquidación que muestre coherencia en el método de determinación utilizado en la base imponible, con los antecedentes colectados durante la Orden de Verificación N° 7011OVE00028 de 12 de julio de 2011 y, los resultados alcanzados, respetando el debido proceso, así como los principios de legalidad y razonabilidad.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



510

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 35 vta., planteada por la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0159/2014, pronunciada el 4 de febrero de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 59 a 57 vta., réplica de fs. 65 a 66 vta., dúplica de fs. 71 a 72, apersonamiento y respuesta Williams Julián Vega Orellana, en calidad de tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que con Orden de Fiscalización N° 0012OFE00146 de 22 de mayo de 2012, verificó los hechos y/o elementos relacionados al IVA y al IT de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008 y debido a que el contribuyente entregó en forma parcial la documentación, la fiscalización fue realizada sobre base cierta y sobre base presunta conforme al art. 43-I-II del Cód. Trib. Boliviano, emitiéndose la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE N° 966/2012 de 7 de noviembre, en la que se estableció la liquidación de la deuda tributaria más el importe de la sanción.

Posteriormente, se emitió la R.D. N° 725/2013 de 20 de junio, que establece deuda tributaria por los siguientes conceptos:

1. IVA e IT, periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre/2008. Monto 155.194 UFV sobre base cierta.
2. Omisión de pago sobre base cierta. Multa del 100% del tributo omitido.
3. IVA e IT, periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre/2008. Monto 64.163 UFV sobre base presunta.
4. omisión de pago sobre base presunta, multa del 100% del tributo omitido.
5. Incumplimiento del deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria. Multa de 1.500 UFV.

Planteado recurso de alzada, la ARIT de La Paz, revocó parcialmente la resolución determinativa, decisión que fue confirmada por la autoridad demandada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la AGIT aplicó indebidamente las normas al caso, al dejar sin efecto el importe establecido sobre base cierta de Bs 614; por IVA y Bs 142 por el IT, más interés y sanción por omisión de pago al haber considerado que la administración tributaria no justificó la utilidad del 3% y que hubiera actuado oficiosamente, cuando ese margen de utilidad fue declarado expresamente por el contribuyente en su resumen de costo de importación, gestión 2008 (fs. 42 de antecedentes), en el que indica que ese es su margen de ganancia por los vehículos importados, realizando una confesión espontánea al respecto.

Posteriormente, en forma errónea señaló no tener utilidades pero nunca lo demostró con documentación que tenga validez legal, al contrario, lo único que hizo siempre fue tratar de inducir a error a la administración tributaria y a la AGIT. Apuntó que esta sala plena, deberá dilucidar que es ilógico pensar en invertir capitales en una importación para no generar ingresos, inclusive a pérdida, deteriorando un patrimonio injustificadamente y más aún cuando se realiza en reiteradas oportunidades, pues si bien una inversión no genera ganancias, lo más razonable es dejar de invertir otra vez en la misma mercancía y no seguir importando a pérdida.

Añadió que la revisión de antecedentes evidenciará que la determinación de la deuda tributaria fue realizada en función a la documentación que el propio contribuyente presentó el contribuyente y solicitó expresamente que se tenga presente la confesión espontánea realizada por el contribuyente y acusó que no existió sana crítica al momento de valorar dicho documento vulnerando el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ.

En relación a la motivación o fundamentación de una resolución, señaló que la resolución jerárquica, carece de la misma porque lo único que hizo fue indicar que la administración tributaria se habría excedido en sus facultades y citó normativa que no se encuentra referida a la valoración probatoria, denotando la falta de cuidado con que actuó.

1.2 Petición.

Solicita se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0159/2014 de 4 de febrero y, en consecuencia, se mantenga firme la R.D. N° 725/2013.

II. De la contestación a la demanda.

Con memorial presentado el 22 de octubre de 2014 (fs. 54 a 59 vta.) se apersonó la AGIT, a través de su representante legal y respondió negativamente los argumentos de la demanda, reiterando y transcribiendo los fundamentos de la resolución jerárquica y señaló que claramente se evidencia que el sujeto pasivo presentó el resumen de costo de Importación de fs. 42 de antecedentes administrativos; empero no se identifica en ese listado a las importaciones consignadas en las DUI C-9638, C-14364 y C-13611, advirtiendo que la administración tributaria generalizó el porcentaje de utilidad para las importaciones dentro del periodo de verificación, aspecto que no fue justificado. Agregó que la resolución jerárquica refiere las razones y criterios jurídicos que fundamentaron su decisión; en consecuencia está debidamente fundamentada.

Citó como doctrina tributaria las Resoluciones de Recursos Jerárquicos Nos. AGIT-RJ/0588/2007, 2262/2013 de 30 de diciembre, 0994/2013 de 9 de julio y 0864/2012 de 25 de septiembre y como jurisprudencia la S.C. N° 0672/2013-R de 3 de junio.

Concluyó señalando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica impugnada en el proceso, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

1. Petición.

Solicitó se declare improbada la demanda.

III. Contestación del tercero interesado.

La administración tributaria convocada al proceso como tercero interesado, se apersonó con memorial de fs. 145 a 153 vta., en el que informó que sobre la misma resolución jerárquica interpuso demanda contencioso administrativa cuyo expediente está signado como 536/2014. A continuación expuso los fundamentos de dicha demanda.

IV. Problema jurídico planteado.

En autos, la administración tributaria solicita la revocatoria parcial de la resolución jerárquica, porque considera que no se tuvo presente la confesión espontánea del contribuyente; que no existió sana crítica al momento de valorar dicho documento vulnerándose el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ. Además, que la resolución jerárquica carece de motivación y fundamentación porque lo único que hizo fue indicar que la administración tributaria se había excedido en sus facultades y citó normativa que no se encuentra referida a la valoración probatoria, denotando aún más, la falta de cuidado de la resolución de alzada, dejando de lado la documentación presentada y la confesión del propio contribuyente.

V. Antecedentes administrativos.

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

a) En ejecución de la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00146, emitida por la administración tributaria el 22 de mayo de 2012, con alcance a los hechos y/o elementos correspondientes al IVA y al IT, bajo modalidad de fiscalización parcial por los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008, se requirió al contribuyente Willians Julián Vega Orellana, la presentación de la siguiente documentación: Declaraciones juradas del IVA e IT, libro de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad (Diario, mayor), kárdex, inventarios y pólizas de importación (fs. 4 y 6 de la carpeta 4).

b) El 3 de julio de 2012, la administración tributaria notificó al contribuyente con el Requerimiento N° 111715, en el que ordena la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos como ser pólizas de importación, recibidos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, contratos de venta de vehículos y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones (fs. 14 de la misma carpeta). El 23 de julio de 2012, fueron entregadas las veintidós pólizas con respaldos, minutas de transferencia y la estructura de costos por póliza de importación. En la misma fecha, el contribuyente con nota, dejó constancia de que no cursaban en su poder las planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera en relación a las Pólizas Nos C-4269, C-4270 y las minutas de venta de Pólizas Nos C-4269, C-4270, C-9605, C-9607, C-9638 y C-996 (fs. 20 de la carpeta 4).

c) En el Informe SIN/GDLPZ/DF/SFVE/IF N° 4545/2012 de 7 de noviembre (fs. 407 a 419 de la carpeta 6), la administración tributaria, señaló que:

a. El contribuyente tiene como Gran Actividad el comercio mayorista y como Actividad Principal: las ventas al por menor de otros productos en almacenes especializados, ventas al por mayor de metales, minerales metalíferos y radioactivos, importación y exportación.

b. Que la orden de fiscalización fue generada con base en la información proporcionada por la Aduana Nacional de Bolivia y del SIRAT respecto a los cien mayores importadores ocasionales/2008 que habitualmente importan mercadería para comercializarla, detectándose indicios de venta sin la emisión de la nota fiscal correspondiente.

c. Debido a que la presentación de la documentación fue parcial, la fiscalización fue realizada sobre base cierta y presunta, utilizando los métodos correspondientes.

d. En cuanto a otros procedimientos, reportó que se había determinado el costo promedio por producto de acuerdo a la Póliza de Importación N° C-1049, así como el precio promedio por producto. También se había determinado el margen de utilidad para relojes y calculadoras en relación a las unidades vendidas por periodo y los ingresos percibidos por cada periodo.

e. Sobre la determinación de ingresos por periodo sobre base presunta, se establecieron ingresos por venta de otros productos utilizando el precio promedio de venta, determinando el costo de los productos importados, las unidades vendidas de otros productos durante la gestión 2008 y el precio de ventas y margen de utilidad. También se determinaron los ingresos por producto y periodo.

d) Con ese antecedente, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVENC N° 00966/2012 de 7 de noviembre, que estableció una deuda tributaria sobre base cierta de 501.560; UFV, equivalente a Bs 897.548; que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 y sobre base presunta la suma de 76.307 UFV equivalente a Bs 136.555; que igualmente, incluye el tributo omitido y accesorios (fs. 421-433 de la carpeta 6).

e) Posteriormente, se emitió la R.D. N° 17-00714-13, que determinó una deuda tributaria de 158.194 UFV equivalente a Bs 291.357.- sobre base cierta y un importe de 64.163 UFV, equivalente a Bs 118.172; sobre base presunta (fs. 502-526 de la misma carpeta 6).

F) Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, la ARIT de La Paz, revocó parcialmente la resolución determinativa dejando sin efecto el tributo sobre base cierta de Bs 3.289; por IVA y Bs 759 por IT.

g) Planteado recurso jerárquico tanto por la Administración Tributaria como por el contribuyente, la autoridad demandada confirmó la resolución de alzada, motivando el inicio del presente proceso contencioso-administrativo.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En la resolución jerárquica, la AGIT justificó su decisión de dejar sin efecto el monto de 6.392 UFV por IVA e IT-determinados sobre base cierta-porque consideró que el sujeto pasivo presentó el resumen de costo de importación de (fs. 42 de antecedentes administrativos) y que en ese listado no identificó a las importaciones consignadas en las DUI C-9638, C-14364 y C-13611, motivo por el cual, no existía certeza del margen de utilidad por la venta de los vehículos importados al amparo de dichas pólizas y concluyó que la administración tributaria generalizó el porcentaje de utilidad para las importaciones dentro del periodo de verificación.

Por su parte, la administración tributaria ha planteado dos argumentos en su demanda: el primero, relativo a la falta de fundamentación de la resolución jerárquica y el segundo, que la AGIT aplicó indebidamente las normas al caso, al dejar sin efecto el importe establecido por no haber sido justificado el 3% determinado cuando ese margen de utilidad fue declarado expresamente por el contribuyente en su resumen de costo de importación, gestión 2008 (fs. 42 de antecedentes), lo cual constituye confesión espontánea, documento en cuya valoración no existió sana crítica que vulnera el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ.

A efecto de resolver los dos argumentos planteados por la demandante, corresponde efectuar las siguientes puntualizaciones:

V.1. Respecto a la demanda en derecho.

"La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso¹. Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

1. La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
2. La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
3. El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.
4. El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
5. La cosa demandada, designándola con toda exactitud.
6. Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.
7. El derecho, expuesto sucintamente.
8. La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
9. La petición en términos claros y positivos. (Arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, la lectura de la demanda y específicamente del acápite denominado "Expresa Agravios Sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0159/2014 de 04 de febrero de 2014", evidencia que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

En relación a la acusada ausencia de fundamentación de la resolución jerárquica, la entidad demandante señaló que lo único que la AGIT hace es indicar que la administración tributaria se habría excedido en sus facultades y cita textualmente normas jurídicas que no se encuentran referidas a la valoración probatoria; sin embargo, no expuso cuáles son dichas normas, de modo que su planteamiento al no ser específico no permite resolver.

Respecto a la afirmación consistente en que la AGIT aplicó indebidamente las normas al caso al dejar sin efecto el importe establecido, por haber considerado que la administración tributaria no justificó la utilidad del 3% y que hubiera actuado oficiosamente, cuando ese margen de utilidad fue declarado expresamente por el contribuyente en su resumen de costo de importación, gestión 2008 (fs. 42 de antecedentes), lo cual constituye confesión espontánea, documento en cuya valoración no existió sana crítica que vulnera el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ., se concluye que igualmente, existe imprecisión en el planteamiento efectuado por que no señala que normas fueron aplicadas indebidamente que permitan a esta sala plena ejercer el control de legalidad solicitado.

Respecto a dicho argumento de la demanda, se advierte que la administración tributaria expuso los motivos por los que considera que el margen de utilidad del contribuyente era del 3%, porcentaje que sustenta en la confesión espontánea del contribuyente contenida en el resumen de costo de importación de la gestión 2008, que fuera presentado en el curso de la verificación y alude error en la apreciación de dicho documento, que en su criterio vulnera la sana crítica y el art. 404-II del Cód. Civ. Sobre el punto, se aclara que la norma invocada no es aplicable en materia tributaria en razón de que el Cód. Trib. Boliviano, regula en sus arts. 76 al 82, el régimen de la prueba en dicha materia.

En relación al planteamiento efectuado respecto a solicitar se dé valor a la confesión espontánea del contribuyente contenida en el documento de fs. 42 de los antecedentes administrativos, se concluye que dicho aspecto es ajeno al presente proceso porque en la resolución impugnada, la AGIT sostuvo que en dicho documento no se encuentran incluidas las importaciones consignadas en las DUI C-9638, C-14364 y C-13611 por lo que no existía certeza del margen de utilidad por la venta de los vehículos importados al amparo de dichas pólizas, afirmación que no ha sido cuestionada con ningún argumento por la demandante, resultando necesario aclarar que el planteamiento de agravios debe expresar, en términos claros y razonados, los motivos por los cuales se considera que la actuación de la autoridad jerárquica es errónea y no debe constituirse en una apreciación subjetiva del criterio de la demandante. Contrastado dicho criterio con la exposición realizada en la demanda, se concluye que no existen elementos concretos que permitan resolver.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la administración tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0159/2014 emitida el 4 de febrero por la AGIT, entidad a la que se devolverán los antecedentes administrativos, sea con las formalidades consiguientes.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



511

Leidy Karina Escobar Vargas
c/ Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social.
Contencioso Administrativo.
La Paz.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 51 vta., planteada por Leydi Karina Escobar Vargas impugnando la R.M. N° 174/14 emitida el 21 de febrero de 2014 por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, la contestación de fs. 113 a 117, réplica de fs. 121 a 131 vta., 148 a 152, los antecedentes administrativos y procesales.

CONSIDERANDO I: Sorteado el proceso para dictar sentencia, se efectuó la revisión de la carpeta de antecedentes administrativos, evidenciándose lo siguiente:

1. Que la demandante Leydi Karina Escobar Vargas, como funcionaria del Servicio de Impuestos Nacionales, fue sometida a proceso sumario interno por existir en su contra, indicios de responsabilidad administrativa (fs. 64 a 76).
2. Dictada la Resolución Final de Sumario Administrativo SIN/SUM/USLM/RFS N° 00001/2013 de 10 de septiembre, con la que se declaró la responsabilidad administrativa de la demandante, fue notificada el 12 de septiembre de 2013 (fs. 101).
3. Planteado recurso de revocatoria el 16 de septiembre de 2013 (fs. 102 a 110 vta.), no se emitió ninguna resolución.
4. De fs. 111 a 124, cursa el recurso jerárquico presentado por la ahora demandante el 16 de octubre de 2013.
5. Con Auto Motivado N° 001/2013 de 5 de noviembre, se declaró firme la Resolución Final de Sumario Administrativo SIN/SUM/USLM/RFS N° 00001/2013 de 10 de septiembre, por presentación extemporánea del recurso jerárquico.

De acuerdo con las previsiones contenidas en el Reglamento de Recursos de Revocatoria y Jerárquico para la Carrera Administrativa, aprobado con D.S. N° 26319 de 15 de septiembre de 2001, con el que fueron tramitados los recursos de impugnación de la demandante, una vez planteado el recurso de revocatoria debe ser resuelto en el plazo de ocho días computables a partir de la interposición del recurso (art. 31)

previéndose expresamente, tener como denegado el recurso en caso de no pronunciarse resolución, habilitándose al interesado para interponer el recurso jerárquico.

En autos, planteado el recurso de revocatoria el 16 de septiembre de 2013, debió resolverse hasta el día 26 del mismo mes y año; empero no se pronunció ninguna resolución en el plazo de ocho días computables a partir de la interposición del recurso, entendiéndose denegado el recurso en aplicación del citado art. 31-III del Reglamento.

Ahora bien, conforme a la previsión del art. 33-II de la misma norma reglamentaria, la ahora demandante, tenía el plazo de cinco días hábiles para presentar su recurso jerárquico, computables a partir del vencimiento del plazo para presentar recurso de revocatoria, el cual venció el 4 de octubre de 2013, habiéndose presentado el recurso jerárquico de fs. 111 a 119 vta., el 16 de octubre de 2013; es decir, en forma extemporánea.

CONSIDERANDO: De conformidad con el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., el proceso contencioso-administrativo procederá en los casos en los que se hayan agotado todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que afecte los derechos del interesado; en el caso, la presentación extemporánea del recurso jerárquico, permitió la emisión del Auto Motivado N° 001/2013 de 5 de noviembre, que declaró firme el acto administrativo que dio origen al presente proceso, motivo por el cual, no se abre la competencia de la sala plena de este tribunal para resolver en el fondo el proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, ANULA obrados hasta la providencia de fs. 53 inclusive, y en su mérito, declara INADMISIBLE la demanda de fs. 35 a 51 vta., disponiendo el archivo de obrados.

No suscribe el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



512

Sociedad Comercial PREMOLTEC S.R.L. c/ Empresa de Electrificación "ENDE"

Contencioso Administrativo.

Distrito: Chuquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de contrato administrativo de obra de fs. 53 a 57, la providencia de admisión de fs.61, la respuesta a la demanda y la acción reconvenzional de fs. 153 a 169 de la Empresa Nacional de Electricidad (ENDE), la respuesta a la demanda reconvenzional de fs. 215, los memoriales de réplica y dúplica, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda

Manifiesta el demandante que mediante nota ENDE-BIE-5/88-123 se comunicó a la Empresa PREMOLTEC S.R.L. la adjudicación de la convocatoria CDR-ENDE-2011-240 destinada a la adquisición de material eléctrico y equipos para la remodelación del sistema eléctrico de distribución de Trinidad-SET por la suma de Bs 2.798.488,50, razón por la cual se suscribe el Contrato Administrativo N° 8756 en fecha 12 de junio de 2012, garantizando el cumplimiento del contrato con la Boleta De Garantía N° 17280 serie N° 031777 de 8 de julio de 2012 emitida por el Banco Ganadero S.A. por la suma de Bs 195.894,20 a favor de ENDE.

Con la orden de proceder se dio inicio a la ejecución del Contrato Administrativo N° 8756, habiendo entregado PREMOLTEC SRL la cantidad de 284 postes de hormigón de 9 m. tensión Nom. 200 Kg entre las 16/02/2013 al 05/03/2013 de acuerdo a las especificaciones técnicas de la convocatoria y la cláusula segunda del Contrato Administrativo N° 8756; habiendo sido recibidos estos bienes a satisfacción según consta en las notas de remisión debidamente firmadas.

a. Resolución de contrato.- Refiere que de acuerdo a la cláusula 17.2.4, ENDE aplicó las reglas para la resolución del contrato, debido a la demora en la entrega del saldo de postes de hormigón a ser entregados por PREMOLTEC S.R.L., por lo que mediante oficio ENDE.GDS-2/13-13 de 7 de febrero de 2013, el Gerente General Interino de ENDE comunicó a la empresa la intención de resolver el contrato por

incumplimiento, oficio que fue entregado con la intervención de la Notaria de Fe Pública N° 101 en 13 de febrero de 2013; recibida dentro del plazo de 15 días como señala el contrato en su cláusula 17.2.4, se enmendó la falla; sin embargo, el gerente interino confirmó la resolución de contrato mediante oficio ENDE-GDS-3-11/-13, por incumplimiento de contrato; resolución que considera ilegal y tardía debido a que ENDE ya había recibido parte de los bienes señalados en el contrato administrativo, por lo que PREMOLTEC SRL, cumplió con el objeto del contrato según consta las notas de recepción del producto con fechas anteriores a la comunicación notariada de la resolución de contrato.

Señala, que una vez efectuada la entrega de 284 postes, en fecha 14 de marzo de 2013 se presentó la Factura N° 003157 para que ENDE pague la suma de Bs 449.856.- resultante de los precios unitarios consignados en la propuesta y contrato administrativo, pago que fue negado por el contratista, justificando su negativa porque se haría una liquidación final, y posterior a ella se procedería conforme corresponde.

b. Boleta bancaria de garantía de cumplimiento de contrato.- Referente a ello señala que a consecuencia del retraso de la entrega de los postes, la contratista ENDE solicitó al banco emisor el pago de la boleta bancaria de cumplimiento de contrato, por la suma de Bs 195.894,20.- sin haber considerado que no correspondía su cobro por la totalidad del monto consignado en la boleta bancaria de cumplimiento de contrato, si antes no se procedía a la realización de la liquidación final y establecer los saldos a favor o en contra, según consta lo pactado en la cláusula 17.2.4., por lo que manifiesta que la cobranza de esta garantía fue irregular y contraria a lo pactado en el contrato administrativo, y que pese a ello a efectos de que la empresa no tenga antecedentes en el sistema bancario se procedió a pagar el monto consignado en la boleta bancaria, haciendo conocer al ente que la finalidad de ese pago era evitar generar un mal precedente.

Manifiesta que mediante nota de 14 de marzo de 2013, se requirió al jefe del departamento administrativo, el pago total de la entrega de los 284 postes de hormigón recibidos en Trinidad por personal de ENDE, que equivalen a la suma de Bs449.856; hecho que generó la devolución de la factura fiscal "en tanto ENDE resuelva la liquidación total del presente proceso"(sic).

Indica que meses después sin tener respuesta afirmativa a los constantes reclamos, solicitaron mediante nota de 9 de septiembre de 2013 por medio de la Notaria de Fe Pública, el reiterado requerimiento de pago de entrega satisfactoria de los postes a que hace referencia el objeto del contrato administrativo, mismo que no mereció respuesta negativa hasta la presente, teniéndolo como silencio administrativo positivo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Por todo los antecedentes referidos, concluye que al haber cumplido PREMOLTEC SRL con la entrega parcial de los bienes adjudicados (284 postes), antes de que se resuelva el contrato administrativo, y al haber aceptado ENDE los productos objeto del contrato, corresponde el pago de estos bienes o en su defecto de negativa del pago, devolver y no retener de manera indebida y no pagar como lo hace ENDE; es así que de la revisión minuciosa del contrato administrativo verificó que no existe motivo o causa para negarse al pago, ya que la demora de la entrega de bienes, fue sancionada con la única penalidad prevista, por lo que corresponde el pago total de Bs 449.856.- emergente de la prestación realizada.

I.3. Petitorio de la demanda.

Por todo lo expuesto solicita declarar probada la demanda, disponiendo el pago de Bs 449.856 o en su defecto la devolución de los 284 postes de hormigón entregados conforme a las especificaciones técnicas, más costas, costos honorarios profesionales, daños y perjuicios a ser calificados en ejecución de sentencia.

II. Contestación a la demanda y demanda reconvenzional.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 61, fue corrida en traslado y citado a ENDE, quien por memorial de fs. 153 a 169 responde a la demanda y formula acción reconvenzional.

II.1. Contestación

ENDE refiere que el objeto del contrato no era la entrega de 284 postes de 9m. sino la que establece la cláusula segunda del contrato No. 8756 que es la provisión de 1500 postes de hormigón de 9 metros-tensión Nom. 200 kg. y 150 postes de hormigón de 12 metros-tensión nom. 300 kg., por lo que se evidencia que ni siquiera se dio cumplimiento a la entrega del ítem 32 faltando a la misma 1216 postes de hormigón de 9 metros- tensión Nom. 200 kg. y la totalidad del ítem 34 del cual no entregó ninguno. Con referencia a las notas de entrega en almacenes señaladas en la demanda del punto en cuestión, indica que conforme a la cláusula trigésima, el Acta de recepción definitiva de 6 de marzo de 2013, No. AR.D.-03-2013, la Comisión de Recepción realizó la recepción definitiva solo del 17.21% de los bienes y no así de la totalidad de lo contratado a PREMOLTEC SRL.

Con respecto a la arbitrariedad que señala el demandante que ENDE le habría negado el pago; refiere que ENDE rigió sus actos en el contrato, conforme se tiene establecido en su cláusula vigésima cuarta, al retener el pago, puesto que las multas que adeuda el demandante sobrepasan la deuda generada por la estatal contra PREMOLTEC SRL, por lo que con carácter previo al pago de la suma adeudada se debe recuperar el monto adeudado, esto con el fin de proteger los intereses de ENDE y el Estado.

Con respecto a la boleta bancaria de cumplimiento de contrato cobrada y pagada en contravención a lo dispuesto en el contrato administrativo; refiere que ENDE resolvió el contrato ante el incumplimiento de PREMOLTEC SRL, dando el correspondiente aviso y consiguiente cobro de la garantía, conforme se tiene en la cláusula quinta del contrato.

Asimismo, señala que PREMOLTEC SRL, asume el incumplimiento del contrato al reconocer la entrega de los 284 mts. de hormigón de 9 m. tensión nom. 200 kg., ya que la cláusula segunda del contrato establecía que el objeto del contrato era la entrega de 1.500 postes hormigón de 9 m. tensión nom. 200 kg. y 150 postes de hormigón de 12 m.-tensión nom. 300 kg., y no así la cantidad entregada en porciones divisibles, lo que demuestra que el demandante entregó solo parte de los bienes fuera del plazo contractual establecido, por lo que fue pasible de multas por concepto de retraso, que sobrepasan el 20% del monto total del contrato. Hace notar que la entrega de materiales en almacén de ENDE no es el instrumento legal en el que consta la aceptación de bienes, sino más bien el Acta de Recepción Definitiva de la parte de los

bienes entregados por PREMOLTEC SRL que se ha hecho mención, por lo que se puede afirmar que el demandante incumplió el contrato N° 8756.

Por otro lado indica, que PREMOLTEC SRL pretende hacer creer en su demanda que la resolución de contrato fue realizada de forma tardía y que el mismo fue enmendado ante la falta de diligencia en el cumplimiento de la obligación, sin embargo el cumplimiento de PREMOLTEC SRL, se encuentra detallado en los incs. d) y e) de subnumeral 17.2.1 de la cláusula Décima Séptima del contrato y ratificado en las cartas notariadas de intención y confirmación de resolución de contrato. Refiere que las multas por retraso en la entrega de los bienes que consta en los informes y documentación de respaldo que acompañan superan el 20% del monto total del contrato, por lo que ENDE en cumplimiento al procedimiento establecido en la cláusula décimo séptima, se vio obligada a resolver el contrato y ejecutar la garantía de cumplimiento.

Asimismo, en virtud de que ENDE ya tenía establecidos los saldos, los mismos fueron comunicados al demandante a momento de la resolución del contrato, encontrándose habilitado a ejecutar la garantía de cumplimiento de contrato sin requerimiento alguno, extremo que el demandante reconoció, pues no hizo uso del derecho a reclamar, pues si la empresa se veía afectada con tal determinación debía hacer uso de la cláusula décimo primera; por lo tanto al tener claramente establecido el retraso de los bienes contratados y que la misma asciende a la suma de Bs 1.326.483,55.-, se convierte en deuda exigible por ENDE.

Aclara que la boleta de garantía de contrato resultante de su incumplimiento, es concepto diferente de la multa, y que su falta de cobro de algunas de éstas constituiría daño económico al Estado.

Por último con referencia al silencio administrativo positivo, señala que es solo dentro de un procedimiento administrativo de impugnación y no así a todos los actos de la administración pública, y que además ENDE respondió a todas las misivas presentadas por PREMOLTEC SRL en forma oportuna, por lo que no cabe su invocación como fundamento de la demanda.

Por lo expuesto responde negativamente a la demanda, desconociendo deuda alguna contra la empresa.

II.2. Demanda reconvenzional.

Manifiesta que ante el incumplimiento de la entrega de los 1650 postes de hormigón, mediante Informe No. ENDE-IT GDS-3/4-13 de 7 de marzo de 2013, la Gerencia de Distribución requirió la Resolución de del Contrato N° 8756, debido a que las multas ya habían superado el límite máximo del 20%, sin que hasta dicha fecha se hubiera completado la entrega de la totalidad de los bienes contratados, habiéndose recibido solamente el 17,21% sin haber subsanado las observaciones realizadas, se comunicó oficialmente a PREMOLTEC SRL que se hizo efectiva la resolución ante el incumplimiento injustificado del contrato No. 8756, misma que fue recibida por esta última en 11 de marzo de 2013.

Refiere que en cumplimiento de la cláusula décima y vigésima tercera referente a la morosidad y penalidades, PREMOLTEC debió cancelar por concepto de multas la suma de Bs 1.326.483,55. Asimismo, de acuerdo a los establecido en la cláusula quinta y décima séptima del contrato, se tiene la boleta de garantía de cumplimiento de contrato de bs. 195.894,20, que se consolidó a favor de ENDE, resultante del incumplimiento por parte de PREMOLTEC SRL.

Por otro lado, manifiesta que dentro de los daños causados por PREMOLTEC SRL, a consecuencia de la Resolución de Contrato N° 8756, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad-AE, dentro del trámite N° 2013-7636-45-0-0-ODOCP2, notificó a ENDE con la resolución AR N° 266/2014 de 10 de junio de 2014, disponiendo en su parte resolutive " La aplicación de reducciones a la Empresa Nacional de Electricidad (ENDE) Sistema Trinidad, correspondiente a la evaluación del periodo noviembre-2012-abril/2013, por incumplimiento al correcto relevamiento de la información de control de calidad del producto técnico, equivalente al 0.0016 (dieciséis diezmilésimas por ciento) de la energía total facturada en la gestión 2012, valorizada con una tarifa promedio de la categoría residencial de la misma gestión indexada de acuerdo al índice de precios al consumidor de la fecha de registro y por incumplimiento a los niveles de calidad de producto técnico equivalente a USD 17.770.23...".

Al respecto refiere ENDE que al hacerse cargo de dicho sistema en virtud a un Comodato con COSERELEC, se encuentra desde la gestión 2010 realizando la remodelación del sistema eléctrico y cambio de nivel de tensión para hacer más efectivo y seguro el sistema eléctrico de Trinidad, para lo cual ENDE requería dichos postes contratados a la empresa PREMOLTEC SRL, dicha tarea no pudo ser efectiva debido al incumplimiento de la misma, modificando su procesamiento por un semestre, encontrándose a la fecha al otro semestre pendiente ante la Autoridad Reguladora AE, por el mismo tema, por lo que se puede evidenciar que el daño económico causado por PREMOLTEC SRL asciende a la suma total de USD 17.770,23 y por el mismo concepto se multa a ENDE por el monto de \$us 21.164,61 por el periodo mayo a diciembre 2013, mes en el cual ENDE pudo contratar a otra empresa para que complemente la entrega de postes para el proyecto "Adquisición de material eléctrico y equipos para la remodelación del sistema eléctrico de distribución Trinidad", más los intereses que han sido sancionados a ENDE por la AE debido al incumplimiento de PREMOLTEC. Cita los arts. 302, 305 y 344 del Cód. Civ.

I.2. Petitorio de la demanda reconvenzional.

Que por todo lo expuesto solicita declare improbadamente la demanda principal, probada la demanda reconvenzional, condenando al demandante reconvenido al pago del monto total de multas de Bs 1.326.483,55.-; se consolide a favor de ENDE la garantía de cumplimiento de contrato por la suma de Bs195.894,20.-; se ordene que PREMOLTEC SRL cancele a la empresa ENDE la suma de \$us 17.077,23.- por el periodo noviembre 2012 a abril 2013 y \$us 21.164,61.- por el periodo mayo 2013 a diciembre 2013, mes en el cual ENDE pudo contratar a otra empresa para que complemente la entrega de postes para el proyecto "Adquisición de material eléctrico y equipos para la remodelación del sistema eléctrica de distribución Trinidad, más los intereses" que han sido sancionados ENDE para la AE debido al incumplimiento de PREMOLTEC SRL. Se imponga al demandante costas procesales tal cual establece el art. 199 del CPC.

Asimismo por memorial de fs. 176 a 177, presentado en fecha 07 de agosto de 2014, ENDE aclara el daño civil causado por la no entrega de los postes, que asciende al monto total de Bs107.328,00.- que es resultante de la diferencia de precios que ENDE tuvo que pagar por demasía en la compra de postes de 9m-tensión nominal de trabajo 200Kg., ya que el precio unitario ofertado por PREMOLTEC SRL es de Bs 1.584,00.- contratados el 12 de junio de 2012, y el precio por el cual ENDE tuvo que comprar posteriormente a CADEB es de Bs 1.792,00.-, por lo que el daño civil ya citado es de Bs 107.328,00.-

III. Contestación a la demanda reconvenzional.

Por memorial de fs. 215 a 217 de obrados, PREMOLTEC responde a la demanda reconvenzional bajo los siguientes argumentos:

III. 1. Que ENDE en reiteradas oportunidades incumplió el contrato, pues conforme a la cláusula 17.2.3 tenía la facultad de que ante la imposibilidad de que el contrato no se cumpla o vaya contra los intereses del Estado, suspenda la adquisición y resuelva el contrato total o parcialmente, bastaba una carta notariada para resolver el contrato antes de recibir los postes ante la demora de su parte. Sin embargo ENDE no lo hizo por negligencia y a efectos de ocasionarles daño no solo a PREMOLTEC SRL sino al Estado.

Refiere que se vulneraron las reglas que rigen el contrato, puesto que no cumple con resolver el contrato con la acumulación del 10% de días multa de retraso, y directamente aplica la resolución con la acumulación del 20% de días multa, hecho que ENDE reconoce haber aplicado.

Asimismo ENDE de acuerdo al contrato y el procedimiento de resolución, no debió recibir los postes, y que al haber alcanzado el 20% de días multa de retraso y resolver el contrato, debió hacer de manera inmediata la liquidación y después de ello en base a la cantidad de días multa cobrar la boleta bancaria de cumplimiento de contrato; sin embargo, primero se cobró la boleta de garantía sin hacer la liquidación final y no se cuantificaron el total de postes entregados efectivamente, lo que implica un abuso del ente estatal, aplicando un porcentaje de multas que no ha sido establecido en el contrato.

Por otro lado refiere que la inacción de ENDE de contratar a otra empresa, no es atribuible a PREMOLTEC SRL, porque la estatal dejó pasar ocho meses para resolver el contrato y no lo hizo 30 días después de la orden de proceder, actos administrativos que le son de exclusiva responsabilidad a efectos de no causar daños a terceros; por lo que ENDE no puede pretender que su empresa pague el 50% del valor del contrato, cuando el mismo no admite una multa mayor al del 20% y que fue pagada con la cobranza de la boleta de garantía de cumplimiento de contrato. De igual forma no se puede pretender que PREMOLTEC SRL pague las multas que ENDE presuntamente pago a un tercero, puesto que la estatal tenía la obligación de tomar las provisiones de manera oportuna y eficaz a efectos de tener una gestión eficiente.

III.2. Petitorio.- Solicita se declare improbadada la demanda reconvenzional en todas sus partes, por no ser adecuada a las pretensiones del contrato administrativo y las normas que lo rigen, puesto que el Código Civil es una norma que rige entre particulares y no se aplica al presente caso.

IV. Antecedentes del hecho.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes de caso, a tal fin se establece:

iv.1. En fecha 28 de mayo de 2012, mediante Resolución de Gerencia General N° ENDE –RES-GGN-5/5-12 se adjudica la Convocatoria N° CDR-ENDE-2011-240, destinada a la adquisición de materiales y equipos eléctricos para la remodelación del Sistema de Distribución Trinidad-SET, a las Empresas Mercantil León y PREMOLTEC SRL.

iv.2. En 12 de junio de 2012, ENDE suscribe el Contrato N° 8756 con la Empresa PREMOLTEC SRL, por el monto de Bs 2.798.488,50 para la provisión de 1500 postes hormigón de 9 metros-tensión Nom. 200Kg y 150 postes hormigón de 12 metros-tensión Nom. 300 Kg., que debían ser entregados en los almacenes de ENDE Distribución en la ciudad de Trinidad-Beni. Asimismo PREMOLTEC SRL, debía entregar la totalidad de dichos bienes en un plazo de 120 días calendario, computables a partir de la orden de proceder.

iv.3. El vencimiento final del contrato fue el 31 de octubre de 2012.

iv.4. ENDE recibe de PREMOLTEC SRL. 284 postes de H°A° DE 9 M -200Kg. por valor de Bs 449.856,00, en 6 de marzo de 2013, según Acta ENDE AR.D.-03-2013.

iv.5. ENDE notifica a PREMOLTEC SRL, con la intención de Resolución el 13 de febrero de 2013, y lo confirma por nota de 11 de marzo de 2013.

iv.6. El 15 de marzo de 2013 se cobró de la boleta de garantía de cumplimiento de contrato por Bs 195.894,20.

V. De la problemática planteada.

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

1. Determinar si es aplicable la penalidad por morosidad (clausula vigésima tercera) que contempla el contrato que suscribieron las partes para la provisión de postes de cemento según Contrato Administrativo N° 8756.

2. Determinar si corresponde el pago de los 284 postes entregados por PREMOLTEC SRL a ENDE.

3. Si corresponde el pago de la suma de Bs 107.328,00, por el daño civil ocasionado por la no entrega de postes, resultante de la diferencia de precios que ENDE tuvo que pagar por demasía en la compra de postes a otra empresa.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Previo a resolver la controversia planteada en este proceso, resulta indispensable identificar afirmaciones comunes de las partes del proceso con relación a los hechos que no son controvertidos. Entre estos, tenemos que las partes afirman haber suscrito el "Contrato administrativo para adquisición de material eléctrico y equipos para la remodelación del sistema eléctrico de distribución Trinidad-SET N° 8756", cuyo objeto fue, conforme a su cláusula segunda, la provisión de postes de cemento (1.500 postes de hormigón 9m tensión nom. 200 kg. y 150 postes de hormigón 12m tensión nom. 300kg.).

Asimismo, ambas partes sostienen que el 30 de julio de 2012 se dio orden de proceder (ver fs. 13 del expediente), fecha a partir de la cual se computó el plazo contractual de 120 días calendario para la provisión de los bienes, conforme esta descrito en la cláusula tercera; conforme a ello ambas partes establecen que la fecha de vencimiento del contrato de provisión de materiales era el 31 de octubre de 2012.

Con estos antecedentes consentidos, se tiene por los documentos aportados como prueba en el proceso, carta de intención de resolución de contrato (fs. 11) y efectiva resolución de contrato (fs. 38) que este procedimiento se produjo meses después de haber perdido vigencia el contrato de provisión. Es decir, que la contratante ENDE, ejecutó los actos de resolución contractual cuando el contrato administrativo ya había perdido vigencia, pues vencieron de manera pura y simple los 120 días calendario pactados para la entrega de los bienes sin que se hubiera producido ninguna modificación contractual que implique la ampliación del plazo. En este sentido, se tiene que al haber perdido vigencia el contrato, este fue incumplido por el proveedor PREMOLTEC SRL, hecho que trae como consecuencia la ejecución de la garantía de cumplimiento de contrato que fue otorgada como protección de la entidad Estatal contratante. Esta última afirmación no solo resulta de los datos del proceso, sino que fue expresada y reconocida por la empresa proveedora en la demanda, resultando un hecho consentido.

Conforme a ello, al haberse producido el vencimiento del plazo contractual, se tiene que este documento, de las cláusulas que lo integran, solo subsisten aquellas que hacen en este caso al incumplimiento del contrato, sin que sea aplicable la cláusula décima séptima de terminación contractual porque el contrato perdió vigencia por el vencimiento de los 120 días pactados computables desde la orden de proceder el 31 de octubre de 2012, hecho que consolida en favor de la entidad contratante la garantía de cumplimiento de contrato que se otorgó en esta contratación.

Asimismo, los antecedentes presentados en este proceso, muestran con claridad que las entregas efectuadas por la empresa, se produjeron meses después de vencido el plazo contractual (febrero de 2013). En este entendido, se tiene que las entregas ya no estaban respaldadas contractualmente, esa relación ya había terminado, pues el contrato había perdido vigencia, por lo que la entidad pública no debía recibir ningún material y le correspondía como ya se afirmó la ejecución y cobro de la boleta de cumplimiento de contrato. Entonces, nos encontramos en este caso ante entregas de materiales sin relación contractual vigente, hecho que se produjo en la gestión 2013 por el cual, la empresa entregó 284 postes por los que no recibió contraprestación y por el contrario, la entidad contratante pasando inadvertida la pérdida de vigencia del contrato, pretende en demanda reconvenzional, la aplicación de la cláusula de morosidad en la entrega, cuando esta jurídicamente ya no es aplicable, pues el contrato se venció de manera pura y simple y esta cláusula moratoria está estipulada y regula otro momento que está constituido durante la vigencia del contrato. Es decir, la cláusula rige en caso de que en la vigencia del plazo contractual o una vez vencido este, pero iniciada la entrega de los bienes contratados durante esa vigencia, se produzca retraso atribuible al proveedor. En el caso de autos esta situación no se presenta, pues la empresa proveedora hace su primera entrega en el mes de febrero de la gestión 2013 cuando el plazo contractual ya había vencido el 31 de noviembre de la gestión anterior, hecho que escapa al ámbito regulatorio de la citada cláusula de morosidad; conforme a ello no corresponde su aplicación.

Asimismo, al haberse efectuado una prestación de bienes (284 postes) por parte de PREMOLTEC SRL, en favor de ENDE en periodo posterior a la vigencia del contrato (6 de marzo de 2013) conforme Acta ENDE AR.D.-03-2013 de HªA° de 9m-200 kg., por un valor de Bs 449.856.00 reconocido por ambas partes tanto en la demanda y demanda reconvenzional; y tomando en cuenta que ENDE no puede beneficiarse con la percepción de bienes (recibidos fuera de un contrato) sin la debida contraprestación que es la de pagar por los mismos; corresponde a esta entidad cancelar por lo recibido, debiendo hacerla efectiva en la suma consignada por ambas partes en el acta de recepción.

Por otro lado, con referencia al pago de Bs107.328,00, por el daño civil ocasionado a ENDE por la no entrega de postes, resultante de la diferencia de precios que la estatal tuvo que pagar por demasía en la compra de postes a otra empresa; se tiene ante el incumplimiento del contrato y pasados los 120 días, ENDE tenía la facultad de resolver el contrato conforme a su cláusula décimo séptima, efectuar la liquidación y cobrar la boleta de garantía, y no dejar pasar los ocho meses para recién resolver el contrato, advirtiéndose la negligencia de ENDE a efectos de que dé cumplimiento a sus cláusulas resolutorias, en resguardo de los intereses del Estado; mismas que facultaban a ENDE conforme su último apartado de la cláusula 17.2.4 a "quedar en libertad de continuar la adquisición a través de otro PROVEEDOR..."(sic); situación por la que ahora ENDE erradamente pretende que PREMOLTEC SRL pague las multas que la estatal hubiese cancelado a un tercero, cuando esta última tenía amplias facultades de contratar de forma inmediata a otro proveedor; por lo que no corresponde atender dicha petición.

VI.1. Conclusiones.

Por todo lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados precedentemente corresponde declarar probada la demanda e improbadamente la demanda reconvenzional.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N°. 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contenciosa principal de fs. 53 a 57, disponiendo el pago de Bs449.856.- por los 284 postes de hormigón entregados a favor de ENDE, sin lugar a daños y perjuicios que no han sido demostrados, IMPROBADA la demanda reconvenzional, por no corresponder el pago por concepto de multas, y el daño civil pretendido por ENDE.

No suscriben las Magistradas Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados Antonio Guido Campero Segovia, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



513

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 32 a 36 vta. de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0198/2014 de 14 de febrero, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 38, la contestación de la AGIT de fs. 56 a 59 vta. y la del tercero interesado de fs. 148 a 156 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 71 a 72 vta. y 77-78, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la resolución administrativa de Presidencia del Servicio de Impuestos Nacionales N° 03-0080-14 de 12 de febrero, Cristina Elisa Ortiz en representación de la Gerencia Distrital I La Paz del SIN, se personó e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0198/2014 de 14 de febrero, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la AGIT aplicó indebidamente las normas al caso, siendo que dejó sin efecto el importe establecido sobre base cierta de Bs 2.337; por el IVA y Bs 548.- por el IT, mantenimiento de valor, interés y sanción por omisión de pago, señalando que no fue justificada la utilidad del 3%, actuando presuntamente de manera oficiosa; cuando en realidad ese margen de utilidad fue declarado expresamente por el contribuyente Williams Julián Vega Orellana, en su resumen de costo importación gestión 2008 (fs. 58 de antecedentes), señalando que ese es su margen de ganancia en los vehículos importados, realizando una confesión espontánea respecto a su utilidad de dicho bien importado.

Indica que posteriormente el contribuyente erradamente señaló no tener utilidades respecto a la importación del vehículo, aspecto contradictorio pues nunca demostró con documentación que tenga validez legal, más al contrario trató de hacer ingresar en error a la AT y a la AGIT al no presentar la documentación requerida.

Refiere que de la revisión de antecedentes, se evidenció que la determinación de la deuda tributaria fue realizada en función a la documentación que el propio contribuyente presentó, reflejado en su resumen de costo importación gestión 2008, que establece que el margen de utilidad en general de la mercancía importada es del 3%, siendo ese su margen de ganancia en los vehículos importados, hecho que constituye una confesión espontánea, prevista por el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ., aspecto que considera no fue tomado en cuenta por la AGIT.

Concluye señalando que se vulneró el principio de motivación o fundamentación en la resolución jerárquica, puesto que sólo se habría citado normas jurídicas que no se encuentran referidas a la valoración probatoria y que sin fundamento alguno se revocó parcialmente la R.D. N° 0414/2013 de 27 de mayo.

I.2. Petitorio de la demanda.

Con esa base, solicita se declare probada la demanda, revocando totalmente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0198/2014 de 14 de febrero, emitida por la AGIT y mantenga firme y subsistente la R.D. N° 0414/2013 de 27 de mayo, en su totalidad.

II. Contestación a la demanda.

Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

II.1. Cita los numerales xix, xx, xxi y xxii de la resolución jerárquica, señalando que se evidenció que el sujeto pasivo presentó el resumen de costo de importación a fs. 58 de antecedentes administrativos, conforme señala la administración tributaria; sin embargo, si bien de la verificación del porcentaje de utilidad en las importaciones 1 al 15, 23, 23A, 23C, 23D y 23E, se evidencia el 3% como margen de utilidad empleado por la administración tributaria, se advierte que la administración tributaria generalizó el porcentaje de utilidad para las importaciones dentro del periodo de verificación; aspecto que no fue justificado, ya que se limita a señalar que el 3% de utilidad fue considerado en base a la información del contribuyente y mucho menos que el contribuyente hubiese efectuado confesión alguna, por lo que la resolución jerárquica no incurrió en ninguna conducta omisiva como erróneamente señala la administración tributaria.

Cita como jurisprudencia la S.C.P. N° 0672/2013-R de 03 de junio.

II.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0198/2014 de 14 de febrero.

III. Contestación del tercero interesado.

III.1. Vega Orellana Williams Julián, quien se apersonó por memorial de 15 de noviembre de 2016, señala:

Que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, no expresa agravios con claridad y que es oscura sin especificar la norma en que se ampara, no señala sobre qué utilidad impugna si es sobre base cierta o presunta, enfatiza que conforme a los antecedentes, la Resolución de Recurso Jerárquico confirma la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1155/2013, empero los agravios expresados nacen con la resolución de alzada, correspondiente a aspectos por el cual se interpuso el recurso jerárquico, situación que no fue considerada y se ratificaron los argumentos expresados por la AGIT.

Continúa haciendo referencia a los agravios que considera se hubiesen efectuado en la R.D. N° 414/2013, referentes a la apreciación de la prueba, haciendo referencia a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por su parte.

III.2. Petitorio de la contestación del tercero interesado.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, y se analice los agravios de mala valoración de prueba interpuesta en su demanda interpuesta.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El 1 de junio de 2012, la AT notificó personalmente a Williams Julián Vega Orellana, con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00145, cuyo alcance comprendió la Verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA y el IT, modalidad de Fiscalización parcial por los periodos de julio, agosto y septiembre 2008; asimismo notificó el Requerimiento N° 111605 en el que solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del (IVA F-200 e IT F-400), Libro de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad (Diario, Mayor) kárdex, inventarios, pólizas de importación y otros a solicitud.

El 22 de junio de 2012, la administración tributaria mediante acta de recepción de documentación recibió los documentos solicitados según Requerimiento N° 111605, consistentes en declaraciones juradas (F200 IVA y F-400), libro de compras y ventas IVA, comprobantes de ingreso y egreso, estados financieros gestión 2008, libros diario y mayor, kardex y póliza de importación C-1049.

El 25 de junio de 2012, el contribuyente mediante nota, solicitó una copia del Balance de la Gestión 2007, además informó que no presentó el Formulario 150 en la gestión 2008, además que no cuenta con un Inventario al Cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa.

El 3 de julio de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Williams Vega Orellana con el Requerimiento N° 111711 según el cual solicitó documentación de respaldo de las importaciones de vehículos, como ser pólizas de importación, recibos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, pagos de impuestos, contratos de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones.

El 1 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51933 y 51967, por la presentación parcial de las DUI solicitadas mediante Requerimientos N° 111605 y 111711 respectivamente, durante la ejecución de procedimientos de fiscalización en los plazos, medios, formas y lugares establecidos; sancionando esta falta con una multa de 1.500 UFV cada una.

El 7 de diciembre de 2012, Williams Julián Vega, mediante memorial presenta descargos a la vista de cargo, en el que expone que los vehículos no debieron ser objeto de fiscalización, porque canceló los impuestos al momento de su nacionalización, además que observa el margen de utilidad calculado para la determinación de ingresos sobre base presunta, entre otros aspectos.

La administración tributaria con base en la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC N° 00009/2013 de 15 de enero de 2013 y el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF N° 00865/2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a Williams Julián Vega Orellana, con la R.D. N° 00414/2013 de 27 de mayo de 2013, la cual determinó sobre base cierta ingresos no declarados por la venta de vehículos, y sobre base presunta debido a que el contribuyente no presentó toda la información solicitada, basada en la DUI C-1049, presumiendo la existencia de ingresos no declarados por la venta de otros productos importados, que no fueron considerados por el

contribuyente; en consecuencia, determinó una deuda tributaria sobre base cierta que asciende a 119.468; UFV equivalente a Bs 219.329; y una deuda tributaria sobre base presunta de 86.030; UFV equivalente a Bs 157.942; en ambos casos incluyen tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IVA e IT por los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2008, además de la multa por incumplimiento de deberes formales según Actas Nos. 51933 y 51967 por 3.000.- UFV equivalente a Bs 5.508; conceptos que totalizan 348.680; UFV equivalente a Bs 640.138;.

IV.2. Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1155/2013 de 11 de noviembre, que resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 00141/2013 de 27 de mayo de 2013, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, contra Willians Julián Vega Orellana; consecuentemente, dejó sin efecto el tributo omitido establecido sobre base cierta de Bs 2.377 por el IVA y Bs 548 por el IT, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre 2008 y, se mantuvo firme y subsistente el tributo omitido establecido sobre base cierta de Bs 91.434; por el IVA y Bs 21.101 por el IT y sobre base presunta Bs 67.424 por el IVA y Bs 15.560 por el IT, en ambos casos más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre 2008; así como la multa de 3.000.- UFV por incumplimiento de deberes formales, establecida en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51933 y 51967 de conformidad al sub núm. 4.1. num. 4 del Anexo Consolidado A) de la R.N.D. N° 10-0037-07.

IV.3. Frente a éste hecho; la Gerencia Distrital La Paz del SIN y el contribuyente interpusieron recursos jerárquicos, que fueron resueltos con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0198/2014 de 14 de febrero, pronunciada por la AGIT, que confirmó la resolución del recurso de alzada, en consecuencia revocó parcialmente la R.D. N° 00414/2013 de 27 de mayo, modificando la deuda tributaria de 348.680 UFV equivalente a Bs. 640.138; y 342.822; UFV equivalente a Bs 626.879 importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y las multas por incumplimientos de deberes formales correspondientes al IVA e IT de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2008, importe que será reliquidado a la fecha de pago de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz del SIN.

V. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AGIT erróneamente confirmó la decisión de dejar sin efecto la aplicación del margen de utilidad presunto del 3% establecido por la administración tributaria, sin la debida fundamentación.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la administración tributaria presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, se establece:

En cuanto al agravio alegado respecto al margen de utilidad del 3%, conforme se tiene de los antecedentes administrativos al valor de la venta de los vehículos, la administración tributaria consideró el valor CIF de la Aduana, más derechos y cargos aduaneros, así como el IVA cancelado por la importación del vehículo, montos que fueron tomados en cuenta en las hojas de costos proporcionados por el contribuyente; adicionando al monto resultante el 3% del margen de utilidad.

Es así que conforme al papel de trabajo "Tabulación de importación de vehículos base cierta" la administración tributaria aplicó el margen de utilidad que supuestamente el contribuyente informó, conforme se tiene a fs. 58 de los antecedentes administrativos; sin embargo tal como se advirtió por la AGIT, en el expediente no existe documentación que respalde el margen de utilidad del 3% aplicado, toda vez que de la revisión de los resúmenes de costos a los que hace referencia el SIN no registran un margen generalizado de utilidad para las importaciones dentro del periodo de verificación, situación por la que al no haber algo evidente que demuestre la referida utilidad, se dejó sin efecto su aplicación; estableciendo en consecuencia acertada la decisión de aplicar el margen de utilidad de forma presunta de Bs. 2.377; por el IVA y Bs 548.- por el Impuesto a las Transacciones, por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008.

Asimismo cabe aclarar que Respecto a la motivación y fundamentación de las resoluciones, la S.C.P. N° 0903/2012 de 22 de agosto, incidió en lo siguiente: "...la fundamentación y motivación de una resolución que resuelva cualquier conflicto jurídico, no necesariamente implica que la exposición deba ser exagerada y abundante de consideraciones, citas legales y argumentos reiterativos, al contrario una debida motivación conlleva que la resolución sea concisa, clara e integre en todos los puntos demandados, donde la autoridad jurisdiccional o en su caso administrativa, exponga de forma clara las razones determinativas que justifican su decisión, exponiendo los hechos, realizando la fundamentación legal y citando las normas que sustentan la parte dispositiva de la resolución; en suma se exige que exista plena coherencia y concordancia entre la parte motivada y la parte dispositiva de un fallo".

Consiguientemente, se debe tener presente que motivación no es sinónimo de ampulosa argumentación y que los vicios de fundamentación se vinculan directamente al desconocimiento de las razones por las que se asumió una decisión, señalar que la motivación y fundamentación de las resoluciones, exige que las pretensiones de las partes deban poseer tanto respuesta como ésta deba estar enmarcada en derecho; es decir, que el que juzga brinde una respuesta, no necesariamente positiva o negativa, sino enfrascada en un relato y conclusión sobre los hechos sumado al debido enlace con la norma, sin recaer en argumentos vacíos y redundantes alejados de los hechos; aspectos que

a partir de la lectura de la resolución jerárquica se tiene visible en referencia al motivo de agravio por el que se plantea la presente demanda contenciosa administrativa.

VI.2. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria en atención a lo fundamentado precedentemente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 32 a 36 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0198/2014 de 14 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



514

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: Por una parte la demanda contenciosa administrativa del Expediente N° 436/2014, en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), a fs. 27-32 impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 pronunciada el 4 de febrero de 2014 por la AGIT, la contestación de fs. 73 a 77, réplica de fs. 86-87 vta., dúplica de fs. 96 a 97; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada y por otra, la demanda acumulada del Proceso Contencioso Administrativo signado con el N° 532/2014, en la que Willians Julián Vega Orellana a fs. 180 a 188 vta., impugna también la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero de 2014 pronunciada por la AGIT, la contestación de fs. 195 a 201 vta., réplica de fs. 259 a fs. 270, dúplica de fs. 280-281 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de las demandas.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN en el Expediente N° 436/2014.

La Gerencia Distrital La Paz I del SIN en su demanda manifiesta en primer término, haber procedido mediante Orden de Fiscalización N° 0012OF00144 (Form. 7504) de 22 de mayo de 2012, a verificar los hechos y/o elementos relacionados al IVA e IT, correspondientes a los periodos fiscales; abril, mayo y junio de 2008 del contribuyente Willans Julián Vega Orellana.

Señala que el 1 de junio de 2012 se labró el Requerimiento de Documentación N° 00111606, por el cual se solicitó al contribuyente; declaraciones juradas IVA, declaraciones juradas IT, libro de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad (diario, mayor), kardex, inventario, pólizas de importación y otros los que requiriera el fiscalizador durante el proceso de verificación; que fueron presentadas de manera parcial, por lo que nuevamente se notificó al contribuyente con otro requerimiento de información en el que se solicitó documentos de respaldo de las importaciones de vehículos, cuadro detalle de estructura de costos por vehículo importado, margen de utilidad de vehículo, RUAT, pago de impuestos, contratos de venta de los vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones, documentación que fue presentada, por el contribuyente, exceptuando las Pólizas de Importación Nos. C4269, C4273, C9605, C9638 y C996 indicando que se encontraban en trámite.

A raíz de ello la administración tributaria, apreciando que el contribuyente no presentó toda la documentación requerida, emitió actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación y realizando la fiscalización sobre base cierta y presunta de acuerdo al art. 43-I-II de la L. N° 2492, para los periodos: abril, mayo y junio de 2008.

Indica que el 7 de noviembre de 2012 la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF N° 04490/2012 y la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/SFVE/VC N° 936/2012, en la cual estableció la liquidación de la deuda tributaria más el importe de la sanción preliminar sobre base cierta y presunta, notificada el 15 de noviembre de 2012, por lo cual el 17 de diciembre de 2012 el contribuyente presentó descargos a la vista de cargo, que analizados por la administración tributaria, concluyeron en el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF N° 00261/2013 de 17 de enero de 2013 que modifica la base imponible, generando una nueva liquidación de la deuda tributaria, misma que no fue cancelada.

En base a lo actuado se realizó el Dictamen de Calificación de Conducta con N° 210/2013 de 19 de junio de 2013, tipificando el actuar del contribuyente como omisión de pago por el IVA e IT de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2008, adecuando su conducta a lo dispuesto por el art. 165 de la L. N° 2492 y sancionándose con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

Según R.D. N° 717/2013 de 19 de junio de 2013, la administración tributaria, establece el reparo a favor del fisco del monto total que asciende a UFV 239.811; Bs 441.616; por concepto de deuda tributaria sobre base cierta, sanción por omisión de pago sobre base presunta y multas por incumplimiento de deberes formales. Ante dicha resolución el contribuyente presentó recurso de alzada que mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1121/2013 se revocó parcialmente la R.D. N° 717/2013 de 19 dejando sin efecto el importe establecido sobre base cierta de 1.139 UFV's por IVA y 263 UFV's por IT, más interés y sanción por omisión de pago por el periodo abril de 2008, manteniendo firme y subsistente el monto establecido sobre base presunta de 75.589; UFV's por IVA y 17.443; UFV's por IT omitidos, más intereses y sanción por omisión de pago de los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008 así como la multa de 3.000 UFV's por incumplimiento a deberes formales, establecidas en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00051931 y 00051932... situación por la que la administración tributaria Interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1121/2013. Finalmente el 4 de febrero de 2013 la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014, señalando en su parte resolutiva: confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1121/2013, de 4 de noviembre de 2013 y consecuentemente revocar parcialmente la R.D. N° 717/2013, por tanto dejar sin efecto la deuda tributaria sobre base cierta de 6.532 UFV, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por IVA a IT del periodo fiscal de abril de 2008 y mantener firme y subsistente la deuda tributaria sobre base cierta de 3.000; UFV equivalente a Bs 5.525; importe que incluye multas por incumplimiento a deberes formales y la deuda tributaria sobre base presunta de 233.279; UFV equivalente a Bs 429.588 importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008.

I.2 Fundamentos de la Demanda

Expuestos los antecedentes supra, la parte demandante acusó:

Haber sufrido agravios por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero de 2014, manifestando que dicha resolución ocasiona una gran perjuicio lesionando sus derechos como ente recaudador, puesto que considera de manera errada los datos del proceso, realizando una mala interpretación normativa incluso llegando a violar la Constitución Política del Estado y la normativa aplicable al caso, ello en consideración a los siguientes argumentos de hecho y derecho:

1.- Respecto a la determinación del vehículo Suzuki Carry con placa de control 2095 YCK fue realizado de acuerdo a los descargos presentados por el contribuyente exceptuando el RUA 03 y pago de impuestos de las gestiones 2008, 2009, 2010 y 2011, que fue solicitado en reiteradas oportunidades para su correcta valoración.

2.- Incorrecto Fallo Emitido por la AGIT ya que no rebate argumentos de la Resolución Jerárquica que viola el art. 81 y 215-II de la L. N° 2492, tanto la AGIT como la ARIT interpretaron indebidamente las normas aplicables al caso, siendo que dejó sin efecto el importe establecido sobre base cierta de 1.139; UFV por IT, más interés y sanción por omisión de pago, sin tener conocimiento sobre documentación en relación al impuesto a la propiedad de vehículos automotores de la gestión 2012 así como el certificado de registro de propiedad del vehículo automotor N° 1052266 Suzuki Carry, que la administración tributaria solicitó al contribuyente reiteradamente, y nunca presentó ante la misma, sino de manera extemporánea ante la ARIT. Quedando demostrado que la prueba valorada por la AGIT fue oficiosa, puesto que los documentos presentados por el contribuyente no cumplieron con los requisitos que establece el art. 81 de la L. N° 2492 y el art. 217 de la L. N° 3092 en tanto que el contribuyente no probó que la presentación extemporánea de su documentación no fuera por causa propia y más aún sin cumplir con el juramento de reciente obtención.

3.- Violación al principio de motivación que debe existir en toda resolución, citando al efecto las S.C. N° 0043/2005-R de 14 de enero, que exige la motivación de las resoluciones judiciales que de modo explícito o implícito deberán contener las razones o elementos de juicio que permite conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión, la N° 1369/2001-R de 19 de diciembre que exige la debida fundamentación en toda resolución y la N° 1060/2006-R relativa a la fundamentación fáctica y probatoria que debe tener una resolución. Concluye que en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 carece del elemento esencial que debe poseer toda resolución como es el de la fundamentación, y lo único que demuestra es haberse excedido en sus facultades al citar normas jurídicas que no se encuentran referidas a la valoración probatoria.

I.3 Petitorio.

Por todo lo referido solicita admitir el presente proceso dirigido contra la AGIT, declarando probada la demanda y consecuentemente revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero y mantener firme y subsistente la R.D. N° 717/2013 de 19 de junio.

II. De la contestación a la demanda.

De fs. 73 a 77, la AGIT apersonándose, contesta negativamente la demanda señalando que:

Efectuando una revisión de la resolución jerárquica se puede evidenciar que ésta refiere a las razones y criterios jurídicos que fundamentaron su decisión; pues la misma se encuentra debidamente fundamentada, asimismo no dejó de lado la documentación presentada, como equivocadamente señala la administración tributaria, ya que no existió confesión alguna del contribuyente que no hubiera sido considerada.

Indica que el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3, en cuanto a la fundamentación que deben contener las resoluciones, ha señalado que: conforme dispone el art. 201 de la L. N° 3092, los recursos administrativos de impugnación tributaria, se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los Títulos III y V del Código Tributario vigente. Quedando claro que sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, situación que no fue observada por el recurrente.

Así mismo, respecto a la aplicación del principio de favorabilidad, cita lo dispuesto en los arts. 211 de la L. N° 3092 relativo a la forma y contenido de las Resoluciones y 212 de la misma L. N° 3092 que dispone la forma de resolución. Indicando además que la Resolución STR/LPZ/RA N° 0318/2007 de 22 de junio cumple con las normas jurídicas específicas señaladas en el párrafo anterior; es decir que contiene la forma requerida para resolver el caso en cuestión, hace referencia a los antecedentes del recurso de alzada, considera la contestación de la administración tributaria, relaciona los antecedentes de hecho, realiza consideraciones sobre los hechos, aplica la norma jurídica correspondiente y dispone lo que considera adecuado en la parte resolutive; por lo tanto, se establece que no existe ningún incumplimiento en los requisitos legales que pueda dar lugar a vicios de forma o causales de nulidad o anulabilidad conforme a lo establecido por los arts. 35 y 36 de la L. N° 2341.

Como respaldo cita la S.C. N° 0672/2013-R de 3 de junio de 2013 e indica que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

Por todo lo expuesto la AGIT solicita declarar Improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero.

III. Acumulación.

Previamente a ingresar al desarrollo de la demanda presentada por el contribuyente, es necesario referir que por decisión de Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, reflejada en la Resolución N° 80/2015, de 10 de abril, se dispuso la acumulación del proceso signado como 532/2014, seguido precisamente por el contribuyente Willians Vega Orellana, al Proceso N° 436/2014, seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Distrital I La Paz, cuya demanda y contestación, fue resumida en párrafos precedentes, en consecuencia corresponde relacionar la pretensión del contribuyente nombrado, deducida en su demanda, en la que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero.

Al efecto indicado se expone a continuación lo siguiente:

IV. Contenido de la demanda formulada por el contribuyente dentro del expediente signado con el N° 532/2014.

IV.1 Antecedentes de hecho de la demanda planteada por Willians Julián Vega Orellana.

Willians Julián Vega Orellana inicia la presente demanda fundamentando los hechos por los cuales interpuso el recurso de alzada y jerárquico, indicando que:

El 1 de junio de 2012 fue notificado con una orden de fiscalización signada con el N° 0012OFE00144 cuyo alcance comprendía al IVA e IT por los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008, que mereció por parte del contribuyente, la presentación de los correspondientes documentos solicitados, aclarando que al mismo tiempo se le notificaron otros tres requerimientos para los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, octubre, noviembre y diciembre de 2008, es por ello que solicitó aplicación del plazo de presentación, entregando la documentación conforme acta de recepción en fecha 22 de junio de 2012, además de entregar el 5 de julio los originales de los estados financieros 2007 y solicitando nuevamente un plazo prudencial para presentar los respaldos de las importaciones de la gestión 2008 requeridas por el ente fiscalizador.

Posteriormente el 23 de julio de 2012 volvió a solicitar ampliación de plazo haciendo alusión a que habría presentado las pólizas solicitadas exceptuando las planillas de gastos aduaneros, facturas por comisión de la agencia, Pólizas N° C4269 y C4270 y minutas de venta de las 6 últimas Pólizas Nos. C4270, C9605, C9607, C9638 y C996 ya que se encontraban en trámite. Finalmente el 25 de julio de 2012 se entregaron las últimas 6 pólizas.

Indica que el 7 de noviembre se emite la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC N° 00936/2012, ante la cual presenta descargos, pero que por acto tributario definitivo deciden confirmarla, apartando aquellas pólizas cuya transferencia no se hubiera efectuado durante la gestión acrecentando los reparos sobre base presunta relativos a los supuestos ingresos no declarados de enero, febrero y marzo de 2008 arrastrados a esas gestiones, en base a su irracional forma de determinar la existencia de imaginarios reparos y cuya R.D. N° 717/2013 es prueba de lo manifestado en su defensa, haciendo a un lado el criterio del propietario de la mercadería, de su libre trabajo, comercialización de sus productos, precio otorgado y facturado además de declarado y pagado, estableciéndose adeudos tributarios por base cierta (en una sola

póliza) y presunta en la suma de Bs 262.189 por el IVA e IT, mismos que afectarían periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008, que diferirían del establecido en la vista de cargo pero no en la forma errónea de la fiscalización llevada a cabo, por cuanto nuevamente no se han considerado parámetros que hacen a su derecho.

Indica que presentados sus descargos se emitió resolución determinativa, con montos que difieren del inicial bajo argumentos expuestos en el mismo y que no hacen otra cosa que querer recaudar impuestos a costa de contribuyentes como su persona, que canceló impuestos tanto de importaciones efectuadas como a la venta de algunos productos, fiscalización que inclusive no toma como base de partida sus saldos existentes de la gestión 2007, limitándose a establecer reparos bajo la presunción de una venta total de los productos importados en el 2008 mediante póliza C-1049, además de otorgarles un precio promedio a conveniencia del ente fiscal y conforme la fórmula que ellos mismos confiesan y sin justificativo alguno.

IV.2 Fundamentos de la Demanda.

Denuncia haber sufrido agravios resultantes de la interpretación errónea e indebida de la ley y error en la apreciación de pruebas de hecho y derecho y equivocación manifiesta.

Al respecto indica que existió error en la apreciación de pruebas y equivocación, pues los nuevos reparos establecidos en la R.D. N° 717/2013 contienen montos que difieren del inicial, ya que fueron advertidos por el contribuyente, y por ello en el nuevo acto, deciden discriminar por fechas de transferencia los vehículos y también advertidos por el mismo contribuyente de que la póliza DUI C-1049 fue desaduanizada el 5 de abril de 2008, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008, cuando en realidad lo que correspondía era tomar en cuenta la prueba cursante.

Respecto a la supuesta base cierta también objeto de la fiscalización se establece claramente la forma errónea de querer establecer reparos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos, es decir que los mismos fueron objeto de importación para uso y destino propio motivo por el cual no se apropió del crédito fiscal, situaciones que se traducen en la inexistencia de reparo alguno a favor del fisco, por cuanto se facturó y cancelo todo conforme a nuestras declaraciones juradas, y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, fue por que cumplieron su objetivo o en su defecto no le sirvieron y prueba de ello es el monto inserto en las minutas de transferencia.

De esta manera y estando interpuesto el recurso de alzada contra el acto arbitrario, corridos los trámites de ley, pruebas aportadas, presentación de alegatos, fue sorprendido con la irracional resolución de alzada que revoca lo que en derecho corresponde por la prueba aportada en esa instancia, sin embargo irracionalmente confirma una determinación sobre base presunta, cuando todos los elementos de prueba y la norma contable además de la lógica jurídica no lo pueden permitir y es el hecho de incrementar la base imponible sobre aquellos productos vendidos, facturados y cancelado el impuesto, es decir que a conveniencia aumentan los precios, además de presumir la venta total de la póliza de importación C-1049, cuando se ha adjuntado incluso en la etapa de fiscalización el balance, estados financieros, libros diarios, mayores, libros de compras, ventas e inventarios que demuestran la cantidad de productos existentes en inventarios como saldos en la gestión 2007 y los saldos de la gestión 2008, además de adjuntar en la etapa de prueba notas fiscales que demuestran la venta de dichos productos en la gestión 2009, que supuestamente fueron vendidos en su totalidad en la gestión 2008, facturación de la gestión 2009 que no fue ni siquiera observado por la AIT y que demuestra esos saldos, situación que tampoco fue respetada por la autoridad jerárquica.

Así mismo la AIT ratifica la posición de la administración tributaria de las tareas que ha realizado en la supuesta fiscalización obteniendo un margen de utilidad totalmente irracional, sin fundamento técnico, menos legal tratando de obtener impuestos sobre hechos que nunca han ocurrido, desvirtuando de esta manera las tareas específicas que manda el Cód. Trib., a la AT y contraviniendo lo dispuesto por el art. 323 de la C.P.E.

Por otra parte indica haber existido error en la valoración de la prueba puesto que la resolución de recurso jerárquico realiza una determinación de base presunta referida a la venta de relojes, calculadoras, pilas, cámaras fotográficas y audífonos según póliza DUI C-1049, en base a una tabulación de facturas emitidas en la gestión 2008 y la determinación del precio promedio señalando que no valora la prueba presentada con juramento de reciente obtención debido a que no se justificó que la omisión no fue por causa propia, sin ni siquiera verificar que la documentación fue obtenida con posterioridad a la emisión de la resolución de alzada ya que conforme señalo en reiterados memoriales el usuario de zona franca había cerrado su actividad.

En base a los principios de contabilidad, señala que existe error manifiesto y mala interpretación al elegir el método de determinación que contraviene el principio de capacidad contributiva ya que al no considerar los descargos presentados por el contribuyente, no eligieron un método coherente que se acerque a la verdad material de los hechos y no afectar con los mismos los intereses del contribuyente que exagere los reparos a favor del fisco y contravienen su derecho de tributar conforme su capacidad económica.

En base al D.S. N° 24051 enfatiza que la prueba presentada en instancia administrativa no fue valorada.

En base a la R.N.D. N° 10-0017-13 manifiesta errónea interpretación de la ley ya que el principio de capacidad económica ha sido vulnerado y contrapuesto por el art. 45 de la L. N° 2492.

En fundamentación técnica, indica que la resolución determinativa, en tabulación de ventas que se refiere a la transcripción íntegra de todas las facturas de ventas emitidas cronológicamente se evidencia la existencia de varios ítems con precios de venta distintos de los ítems fiscalizados, esto en razón al producto y características de cada uno, aclarando además que dichas facturas fueron de conocimiento del SIN y AGIT, demostrando que existe variedad de ítems con distintos precios de venta, con lo cual se demuestra que no se puede aplicar la determinación del precio promedio de venta como de manera equivocada pretenden, además de existir contradicciones entre el cuadro 3 y el cuadro 6, pues en el primero señala de manera ilegal y abrupta que este promedio afecta a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008 e incongruentemente el segundo solamente afectaría los periodos de julio a septiembre de 2008.

Por otra parte señala que los movimientos expresados en su kardex, cursantes en las pruebas, evidencian un saldo final de existencia al 31 de diciembre de 2008, como está expresado en el Balance General de la gestión 2008 y de conocimiento de la administración tributaria y al existir tabulación de sus facturas y hacerlas pasibles de una determinación sobre base presunta, se cobra más impuestos de los ya declarados, sobre una base imponible impuesta por el SIN, cuando inclusive los ilegales precios promedio ponderados han sido determinados en base a la sumatoria anual de sus facturas, es decir se suma todas sus notas fiscales por ítems y precios de ventas distintos uniformando y sacando un promedio anual, el cual posteriormente es dividido del total de las ventas sobre el total de las cantidades vendidas teniendo como consecuencia un precio unitario promedio exagerado, el cual se constituye como base para la determinación de los supuestos ingresos no declarados, sin considerar incluso las características de cada producto y por ítem, cuando en realidad de los hechos se ha facturado todo lo vendido y por consiguiente cancelados los impuestos, cumpliendo irrestrictamente el art. 4-a) de la L. N° 843.

Indica que uno de los requisitos previstos para el cobro del IVA, es la inexistencia de la factura fiscal emitida, cuando la misma ha sido incorporada en el periodo de prueba con las facturas, expresadas en los balances con los saldos de inicio de la gestión 2008 y los saldos de inicio de la gestión 2009, además de la facturación de la gestión 2009 que demuestra que la DUI C-1049 no fue objeto de comercialización en su totalidad, dentro de la gestión 2008.

En base al D.S. N° 21060 expresa que la administración tributaria tampoco consideró que como propietario de la mercadería queda a su libre albedrío el establecer el precio que estime conveniente a sus productos tomando en cuenta diferentes factores de mercado, además del costo de compra en el mercado de origen, sin que sea el SIN quien deba decidir sobre estos precios como ocurre en el presente caso y peor aún sea ratificado por la autoridad competente, traducándose en violación a sus derechos fundamentales, como el del libre comercio, trabajo, y el principio a la seguridad jurídica y la propia legalidad de los actos.

En base a las sentencias constitucionales, SS.CC. Nos. 0577/2002-R, 075/2004-R y 0301/2004-R relativas a que la valoración de la prueba corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales ordinarios, no pudiendo pronunciarse sobre ello el Tribunal Constitucional. Indica que dicha línea jurisprudencial tiene su excepción cuando en dicha valoración: a) exista apartamiento de los marcos legales de razonabilidad y equidad o b) cuando se haya omitido arbitrariamente valorar la prueba y su lógica consecuencia sea la lesión de derechos fundamentales y garantías constitucionales, como acontece en el presente caso al haberse afectado la razonabilidad al presumir precios, sin valorar facturas y peor aún sin ninguna equidad.

IV.3 Petitorio

Por todo lo referido solicita admitir la demanda contenciosa administrativa y consecuentemente dictar sentencia revocando la Resolución del Recurso Jerárquico N° AGIT- N° RJ 0160/2014 de 4 de febrero.

V. De la contestación a la demanda.

De fs. 195 a 201, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General de la AGIT, apersonándose, contesta negativamente la demanda, señalando que:

El demandante omitió presentar la documentación solicitada en los requerimientos de información emitidos por la administración tributaria, con relación a las importaciones, así mismo de la revisión de antecedentes administrativos se establece que mediante notas presentadas el ahora demandante señala que por problemas de organización de la empresa, no contaba con inventario de cierre de dicha gestión, por lo que la administración tributaria para verificar los ingresos declarados y con ello el débito fiscal IVA, procedió a verificar los documentos que se encontraban en su poder, sin embargo al no contar con la documentación referida procedió a determinar sobre base presunta, en ese entendido y siendo que debió cumplir con la obligación de presentar la prueba requerida en el plazo establecido por Ley; actuación que no fue realizada, no pudiendo subsanarse ese hecho en razón a que el plazo probatorio precluyó.

Respecto a la valoración de prueba presentada con juramento de reciente obtención, señala que la misma no cumplió con lo establecido en el art. 81 de la L. N° 2492, pues omitió probar que la falta de presentación no fue por causa propia; situación que impide la valoración de las mismas por no cumplir con la norma antes mencionada, al respecto cita la S.C N° 1642-R de 15 de octubre de 2010 y la S.C. N° 1642/2010-R.

En cuanto a la valoración de antecedentes, descargos y prueba presentada, indica haberla realizado en total apego a la normativa vigente, por lo cual los argumentos del demandante carecen de sustento legal y no responden a la realidad de los hechos, por cuanto solicita sea desestimado.

Sobre la interpretación realizada por el demandante de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, señala que no debe ser tomada en cuenta ya que la misma no solo intenta inducir al error, sino que además intenta cubrir la negligencia y descuido de la presentación de pruebas ante el requerimiento de la administración en su momento.

Señala que evidentemente se tiene flagrante incumplimiento a deberes formales conforme lo establece el art. 162 de la L. N° 2492, puesto que es el mismo contribuyente, mediante notas presentadas a la administración tributaria, expuso no contar con determinada documentación o que no la logró presentar por no contar con ella, solicitando incluso la comprensión de la administración tributaria, para su posterior entrega, contravención a ser sancionada con una multa de 1500 UFV, por tanto se desestima el agravio del contribuyente en cuanto a las multas por incumplimiento a los deberes formales.

En atención a lo citado señala que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

V.1. Petitorio.

Por todo lo expuesto la AGIT, solicita declarar Improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Willians Julián Vega Orellana.

VI.- Antecedentes administrativos y procesales.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

1. El 1 de junio de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00144, con un alcance de la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IVA e IT bajo modalidad de fiscalización parcial por los periodos de abril, mayo y junio de 2008, además del Requerimiento N° F-4003 N° 11606 con el que solicita la presentación de las declaraciones juradas del IVA F-200 e IT F-400, libro de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad, kardex, inventarios, pólizas de importación (fs. 5 y 7 de antecedentes administrativos c.1).

2. El 8 de junio de 2012, Willians Julián Vega Orellana solicita ampliación de plazo para la entrega de documentación solicitada según orden de fiscalización, que fue concedida señalando el nuevo plazo para el 22 de junio de 2012 (fs. 10-11 vta. de antecedentes administrativos c.1).

3. El 22 de junio de 2012, la administración tributaria recibe los documentos solicitados según Orden de Fiscalización N° 0012OFE00146 (fs. 12 de antecedentes administrativos c.1).

4. El 25 de junio de 2012, el contribuyente solicita copia de balance de la gestión 2007, además informa que no presentó el F-150 en la gestión 2008 no contando con inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa. (fs. 14 de antecedentes administrativos c.1).

5. El 3 de julio de 2012, la AT notificó a Willians Julián Vega Orellana, con el Requerimiento F-400 N° 111710 con el que solicita la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones (fs. 16 de antecedentes administrativos c.1).

6. El 10 de julio de 2012, el contribuyente solicita ampliación de plazo para entrega de la documentación solicitada, a la cual se le otorga una prórroga de 3 días hábiles (fs. 18-19 vta. de antecedentes administrativos c.1).

7. El 23 de julio de 2012, la administración tributaria recibe documentos consistentes en 22 pólizas de importación originales con respaldos, minuta de transferencia original y estructura de costos por póliza de importación. Asimismo Willians Julián Vega Orellana informa no haber presentado panillas de gastos aduaneros y facturas por comisión de la agencia de las Pólizas Nos. C-4269, C-4270, C-9605, C-9607, C9638 y C-996, ya que no las tiene en su poder (fs. 20 y 22 de antecedentes administrativos c.1).

8. El 5 de noviembre de 2012, la administración tributaria emite actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51931 y 51932, por la presentación parcial de pólizas de importación solicitadas, durante la ejecución de procedimientos de fiscalización en los plazos, medios, formas, y lugares establecidos sancionándolo con una multa de 1.500 UFV's cada una (fs. 31-32 de antecedentes administrativos c.1).

9. El 7 de noviembre de 2012, emite Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF N° 04490/2012, que determina ingresos sobre base cierta por la venta de vehículos importados respaldados con el resumen de costos presentados por el contribuyente, pólizas de importación, y base presunta debido a que el contribuyente no presentó toda la información solicitada, por lo que determinó una deuda tributaria sobre base cierta de 7.130; UFV equivalente a Bs 293.840; importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos de abril, mayo y junio de 2008 (fs. 153 a 156 de antecedentes administrativos).

10. El 15 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó Willians Julián Vega Orellana con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC N° 00936/2012 que determina las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT sobre base cierta y base presunta estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de 7.130 UFV's equivalente a Bs12.758;- importe que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT del periodo de abril de 2008 y una deuda tributaria sobre base presunta de 164.201; UFV's equivalente a Bs 293.840 importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos de abril, mayo y junio de 2008, asimismo ratifica lo expuesto en el informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF N° 04490/2012 respecto a la forma de determinación del IVA e IT omitido (fs. 168 a 183 de antecedentes administrativos c.1).

11. El 7 de enero de 2012 el contribuyente presenta descargos contra vista de cargo, exponiendo que los vehículos no debieron ser objeto de fiscalización porque se canceló los impuestos en su internacionalización o nacionalización, además que observa el margen de utilidad utilizado en la determinación de ingresos sobre base presunta (fs. 169 a 198 de antecedentes administrativos c.3).

12. El 17 de enero de 2013, la administración tributaria emitió el Informe de conclusión CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/INF N° 00261/2013, que en consideración a los descargos presentados, procedió a la liquidación de la nueva obligación tributaria, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de 6.530; UFV equivalente a Bs 11.780; importe que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT del periodo de abril de 2008 y una deuda tributaria sobre base presunta de 233.011; UFV equivalente a Bs 420.445; importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos de abril, mayo y junio de 2008 (fs. 210 a 228 de antecedentes administrativos c.2).

13. El 26 de junio de 2013, se notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana de R.D. N° 717-00713 CITE:SIN/GDLPZ/DTJC/UJT/RD N° 0717/2013, que determina sobre base cierta ingresos no declarados por la venta de vehículos, una deuda tributaria sobre base cierta de 6.532; UFV equivalente a Bs12.028; importe que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa

por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT del periodo de abril de 2008 y una deuda tributaria sobre base presunta de 233.279; UFV equivalente a Bs 429.588; importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos de abril, mayo y junio de 2008 (fs. 235 a 261 vta. de antecedentes administrativos c.2).

14. Dicha resolución generó que Willians Julián Vega Orellana, interponga recurso de alzada, concibiendo que dicha instancia emita la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1121/2013 de 4 de noviembre, la cual resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 717/2013 emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y dejar sin efecto la deuda tributaria sobre base cierta de 1.139; UFV por IVA Y 263.- UFV por IT más intereses y sanciones por omisión de pago por el periodo abril 2008, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria sobre base presunta de 75.589; UFV's por IVA Y 17,443; UFV's por IT omitidos más intereses, y sanción por omisión de pago, de los periodos fiscales de abril mayo y junio de 2008, así como la multa de 3.000.- UFV por incumplimiento a deberes formales establecidos en las actas de contravenciones tributaria, vinculadas al procedimiento de determinación. En consecuencia con la confirmación de la resolución de alzada, se revoca parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto la deuda tributaria sobre base cierta de 6.532; UFV, importe que incluye tributo omitido, intereses, y sanción por la conducta por el IVA e IT del periodo abril 2008 y se mantiene firme y subsistente la deuda tributaria sobre base cierta de 3.000.- UFV's equivalente a Bs 5.525 importe que incluye multas por incumplimiento a deberes formales y la deuda tributaria sobre base presunta de 233.279; UFV equivalente a Bs 429.588; importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008.

15. Ante la resolución de alzada, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN interpuso Recurso Jerárquico, que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero determinó confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1121/2013 de 4 de noviembre.

16. Esta última resolución, generó que, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, se apersona ante este Tribunal Supremo de Justicia, interponiendo demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero, en la que dándose cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 354-II y III y 781 del Cód. Pdto. Civ. y una vez concluido el trámite se decretó autos para sentencia-

De igual manera, el contribuyente Willians Julián Vega Orellana, a raíz de la resolución del recurso jerárquico, interpuso proceso contencioso administrativo, mismo que, conforme se detalló en el punto III fue acumulado al proceso deducido por el SIN La Paz Gerencia Distrital I.

VII. De la problemática planteada (Exp. 436/2014).

Expuestos como han sido los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley en los actos de la autoridad demandada, se establecen como objeto de la Litis los siguientes extremos: 1) Si la resolución de la AGIT hoy impugnada consideró de manera errada los datos del proceso administrativo, efectuando una mala interpretación normativa, 2) Si la AGIT transgredió los arts. 81 y 215-II de la L. N° 2492, 3) Si la AGIT violó el Principio de Motivación en la resolución impugnada.

VII.1. Análisis del problema jurídico planteado.

VII. 1.2.- En relación al primer punto de controversia, es decir sobre la consideración errónea de los datos del trámite administrativo.

Es preciso decir que la entidad demandante controvierte la decisión de la AGIT en sentido que existió errónea consideración de los datos del trámite realizado en sede administrativa, mientras que la autoridad demandada, señala que la resolución se encuentra debidamente fundamentada y que la resolución de alzada consideró todos los antecedentes de hecho y de derecho ocurridos en el proceso de fiscalización.

Los antecedentes administrativos informan que la administración tributaria en uso de las facultades otorgadas por el art. 100 de la L. N° 2492, el 22 de mayo de 2012, emitió la Orden de Fiscalización N° 00120F99144 a fin de verificar los hechos y/o elementos relacionados al IVA e IT de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2008 del contribuyentes Willians Julián Vega Orellana, constituyendo este hecho el inicio del "Proceso de Fiscalización", que concluyó en la R.D. N° 717/2013 de 19 de junio. En el tiempo transcurrido desde la emisión de la orden de fiscalización hasta la emisión de la resolución determinativa, la administración tributaria, solicitó al contribuyente DD.JJ, en relación a los impuestos fiscalizados, notas fiscales de respaldo, libros de ventas IVA, extractos bancarios, compraventas de ingresos y egresos con respaldo, kardex, inventarios, pólizas de importación, etc., así lo demuestra el Requerimiento de Documentación N° 00111606. Es en base a la documentación presentada por el contribuyente (que ante la falta de alguna documentación se labraron las actas por contravenciones tributarias), fue pronunciada primero la Vista de Cargo N° 936/2012, previo el informe correspondiente, motivando así a que el contribuyente presente nuevos descargos que devinieron en el Informe Técnico pertinente que sirvió de base para la emisión de la R.D. N° 717/2013, En la fase administrativa de impugnación, fue la ARIT-La Paz, quién revoco parcialmente la resolución determinativa antedicha, resolución que fue confirmada por la ahora autoridad demandada, conforme los detalles descritos en el acápite que antecede referido a los antecedentes administrativos.

La relación precedente, permite a este tribunal afirmar que la resolución del recurso jerárquico, consideró cada uno de los datos administrativos producidos en el proceso de fiscalización para resolver la impugnación deducida por el SIN, no otra cosa significa que se encuentre en la resolución el detalle pormenorizado de los puntos xvii al xxiv, extremo que destruye la pretensión de la entidad demandante, no pudiéndosele otorgar razón en este punto consignado como primer objeto de la controversia.

VII. 1.3. En relación al segundo punto objeto de la Litis, referido a la transgresión de los arts. 81 y 215-II de la L. N° 2492.

La administración tributaria refiere que tanto la ARIT La Paz cuanto la AGIT, interpretó mal estas disposiciones legales, al dejar sin efecto la deuda establecida sobre base cierta, concretamente en relación al impuesto de propiedad de vehículos automotores de la gestión

2012 y del certificado de registro de propiedad del vehículo marca Suzuki Carry, cuya documentación de respaldo fue solicitada por el SIN y no fue presentada por el contribuyente.

Respecto al punto de análisis, resulta ineludible el análisis del art. 81 de la L. N° 2492 que establece: "(Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención". Por su parte el art. 215 de la misma ley dispone: "(Medios, carga y apreciación de la prueba) I. Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido. II. Son aplicables en los recursos administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 de la presente Ley".

Tomando en cuenta las citas glosadas precedentemente y los antecedentes administrativos venidos a este tribunal, más la argumentación contenida en el acápite IV.4.4 (De la determinación sobre base cierta), puntos vi al ix, este Tribunal coincide con la fundamentación resolución del recurso jerárquico, habida cuenta que, efectivamente el contribuyente no presentó los descargos solicitados por la administración tributaria, es decir que no presentó el RUAT del vehículo mencionado y el formulario de pago del Impuesto a la Propiedad de vehículo automotor, de la gestión 2012, empero, la administración tributaria no consideró que el contribuyente anunció el lugar de su existencia, indicando que esta documentación desvirtuaría el reparo establecido en la vista de cargo, es decir que el contribuyente a momento de presentar los descargos al acto administrativo de la vista de cargo, -conforme refiere la AGIT, dejó constancia de su existencia, por lo que, correspondía a la administración tributaria, ejerciendo las facultades previstas en el art. 100 del Cód. Trib., evidenciar la veracidad de este hecho, siendo aplicable entonces, en este extremo el principio de verdad material, característica de los procesos administrativos y que se opone al principio de verdad formal que rige el proceso civil, en los que el juzgador debe fallar en base a la prueba presentada y objetivizada.

Consecuentemente, cuando la ARIT La Paz revoca la resolución determinativa dejando sin efecto la determinación sobre base cierta, decisión que es confirmada por la autoridad demandada, no se encuentra la transgresión referida por la entidad recaudadora demandante.

VII. 1.4. En relación al tercer punto de controversia, o sea, sobre la transgresión del principio de motivación en la resolución hoy impugnada.

En primer término debe entenderse qué es la motivación en el derecho, expresando entonces que, la motivación de la sentencia es la parte de la sentencia que indica las razones que han conducido al juez a fallar en uno u otro sentido, demostrando así que su decisión no es arbitraria, sino resultado del correcto ejercicio de la función jurisdiccional.

Entendida entonces la motivación como las razones por las que una autoridad que ejerce jurisdicción y competencia delegada por la ley, toma una determinada decisión en el caso sometido a su conocimiento, se conviene en afirmar que la motivación del acto administrativo constituye el elemento más importante de todos los que conforman al acto administrativo, ya que le otorga al mismo, los elementos fácticos y jurídicos necesarios para que las decisiones de la administración pública gocen de legitimidad y validez.

Con el razonamiento que antecede, se afirma que la resolución del recurso jerárquico cuya impugnación judicial pretende la administración tributaria, se encuentra debidamente fundamentada o motivada, es decir que la autoridad demandada a tiempo de pronunciar la resolución expone los motivos o argumentos sobre los cuales basa su decisión, permitiendo que tanto la administración tributaria cuanto el sujeto pasivo de la relación tributaria conozcan las razones y/o motivos para confirmar la resolución del recurso de alzada. Tan evidente resulta lo afirmado, que, ambas partes (Administración Tributaria y contribuyente) en conocimiento de las razones expuestas por la AGIT ejercieron el derecho a la impugnación.

Por lo expuesto, no se encuentra mérito para conceder razón en la pretensión del demandante en cuanto a su reclamo de falta de motivación en la resolución del recurso jerárquico.

VII.2 Conclusiones.

En el marco de la fundamentación precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la AGIT al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0160/2014, confirmando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1121/2013 de 4 de noviembre, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo a los puntos identificados como objeto de la litis.

A continuación, corresponde ingresar a la consideración de la problemática del expediente acumulado.

VIII. De la problemática planteada (Exp. 532/2014)

Expuestos como han sido los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley en los actos de la autoridad demandada, se establecen como objeto de la Litis los siguientes extremos: 1) Si en la resolución impugnada existió error en la apreciación de las pruebas, 2) Si la AGIT transgredió el art. 323 de la C.P.E., cuando en su resolución se incrementó la base imponible sobre aquellos productos que fueron vendidos, facturados y cancelado el impuesto, por lo que no podía existir apropiación del crédito fiscal, 3) Que fue errada la forma de determinación de la deuda sobre base cierta

VIII. 1. Análisis del problema jurídico planteado.

VIII.1.1. Respecto al primer punto de controversia, es decir sobre el supuesto error en la apreciación de las pruebas de hecho y de derecho en que incurrió la AGIT, el contribuyente Williams Julián Vega Orellana expresó que existió error en la apreciación de pruebas y equivocación, habida cuenta que los reparos establecidos en la R.D. N° 717/2013 contienen montos que difieren de los inicialmente

establecidos, reclamando además la forma de determinación de la deuda tributaria sobre base cierta, sin haberse considerado la advertencia por el efectuada en relación a los reparos establecidos, menos la documentación de descargo presentada.

En relación a este punto, debe tomarse en cuenta las disposiciones del art. 76 de la L. N° 2492 que señala: "(Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria", es decir que, el contribuyente debió cumplir con tal previsión legal, resultando que, al momento de resolverse el recurso de alzada, por él deducido, considerando la prueba de descargo presentada en esta fase de impugnación, fue revocada la R.D. N° 717/2013, dejándose sin efecto la deuda tributaria sobre base cierta, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria sobre base presunta de los periodos fiscales de abril mayo y junio de 2008, así como la multa por incumplimiento a deberes formales establecidos en las actas de contravenciones tributaria, vinculadas al procedimiento de determinación.

Decisión de la ARIT La Paz, confirmada por la AGIT, que obedeció a la interpretación del art. 81 de la L. N° 2492, referido a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba, considerando además que, efectivamente el contribuyente ofreció prueba en esta instancia recursiva como los documentos de la Póliza de Importación DUI C-149, y facturas de ventas, bajo juramento de reciente obtención, empero incumplió el requisito de probar que la falta de presentación oportuna y omisión de presentación en la etapa de fiscalización no fue por causa propia, requisito sin el cual no puede admitirse menos valorarse la prueba aun así sea presentada bajo juramento de reciente obtención, que muchas veces es invocado para suplir la falta de "oportunidad" en la presentación de la prueba o la documentación solicitada expresamente por el ente recaudador.

En consecuencia, no resulta cierta la afirmación del sujeto pasivo en este punto de controversia.

VIII.1.2. En relación al segundo punto de controversia, Si la AGIT transgredió el art. 323 de la C.P.E., cuando en su resolución se incrementó la base imponible sobre aquellos productos que fueron vendidos, facturados y cancelado el impuesto, por lo que no podía existir apropiación del crédito fiscal. El contribuyente al mencionar la transgresión de esta norma constitucional, incumple con la carga procesal de fundamentar su pretensión, pues el artículo constitucional cuya supuesta transgresión se denuncia, es amplio en su contenido, no pudiendo este tribunal suplir la falta argumentativa en la que incurre el contribuyente, podría entenderse que éste reclama la transgresión a los principios establecidos en el párrafo I de este articulado y que constituyen la base de la política fiscal, empero, el tribunal, no puede suponer, colegir, menos inferir una situación que no ha sido deducida con claridad.

Esta falencia en la que ingresa el demandante exime al Tribunal de realizar mayores consideraciones al respecto.

Consecuentemente, no puede concederse razón al contribuyente en esta pretensión.

VIII.1.3. A cerca del tercer punto, objeto de la litis, es decir, que fue errada la forma de determinación de la deuda sobre base cierta

En la fundamentación contenida en el punto VII. 1.3 del presente fallo, en el que se resuelve el segundo punto de controversia identificado en el Expediente N° 436/2014, ya se realizó un análisis sobre la determinación de la deuda tributaria sobre base cierta, fundamento que sirve también para el presente acápite y que permite llegar a la conclusión que no es evidente la infracción acusada por el contribuyente.

VIII.2. Conclusiones.

Por lo expuesto sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, en el marco de la fundamentación jurídica que antecede y los fundamentos de la acción incoada por el contribuyente, se concluye que no son evidentes las vulneraciones acusadas por el contribuyente.

En suma, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT al pronunciarse a través de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0160/2014 de 4 de febrero no incurrió en ninguna conculcación de las normas legales, limitándose a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que su accionar se encuentra ajustado a derecho, no habiendo desvirtuado este actuar los argumentos de las demandas analizadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

I.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el contribuyente Williams Julián Vega Orellana, contra la AGIT.

En su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0160/2014 de 4 de febrero, pronunciada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



515

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 48, planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0258/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedentes del caso, el 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria (AT) notificó en forma personal a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° 2032066708 de la misma fecha, que determinó una deuda tributaria de UFV 1.175; equivalente a Bs 2.105; que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. N° 143 del impuesto al valor agregado (IVA) del periodo fiscal agosto de 2005.

La determinación del tributo omitido sobre base presunta se realizó por la AT, en ejercicio de su facultad investigativa, considerando la base promedio para el cálculo del impuesto presunto obtenido de las declaraciones juradas anteriores, presentadas por la contribuyente con similares características. Se intimó a la misma para que presente la declaración jurada extrañada, o se apersona a la dependencia de su jurisdicción, para exhibir el duplicado de la declaración jurada con la constancia de su presentación o documento de descargo que demuestre su presentación, otorgándole el plazo de 30 días computable a partir de su legal notificación con la vista de cargo. A través de la nota de 6 de diciembre de 2012, al amparo del art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, la contribuyente solicitó se declaré extinguida la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo y mediante Proveído N° 24-0074-13 de 19 de agosto de 2013, la AT rechazó la prescripción opuesta, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano y art. 3 de la L. N° 154, pues la deuda por daño económico al Estado es imprescriptible.

Ante la no presentación de la declaración jurada observada ni el pago del total de la deuda tributaria, el 3 de septiembre notificó a la contribuyente con la R.D. N° 17-0088-13 de 26 de agosto de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada, por concepto del IVA del periodo fiscal agosto de 2005, realizó la liquidación de la deuda tributaria, que incluye al tributo omitido, interés y sanción para la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimándose a la contribuyente al pago de la deuda tributaria que asciende a UFV 393 equivalente a Bs 444.

El contribuyente en uso de su derecho constitucional, interpuso recurso de alzada resuelto por la ARIT mediante Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1216/2013 de 9 de diciembre de 2013, que revocó el Proveído N° 24-0074-13 de 19 de agosto y la R.D. N° 17-0088-13 de 26 de agosto. Ante este perjuicio que afecta a los intereses del Estado, la AT interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0258/2014 de 24 de febrero, objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La AT afirma que la Resolución Jerárquica impugnada vulnera sus intereses y por ende los del Estado, por los siguientes motivos:

I.2.1. Viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, al afirmar que no corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., pues la interpretación que realiza la AT implicaría otorgarle un sentido tributario de especial importancia sin que antes el órgano competente hubiera establecido su alcance al ámbito tributario.

Que en el ámbito del art. 324 constitucional la deuda tributaria, dado su carácter y naturaleza (obtención de recursos necesarios para sostener los gastos públicos) causa daño al Estado, por lo mismo es imprescriptible. La disposición constitucional está dentro del contexto de la política fiscal que involucra a los ingresos del Estado, estando los impuestos comprendidos en los ingresos que percibe el mismo para el cumplimiento de sus fines, en ese sentido, cualquier acción u omisión de los administrados (sujeto pasivo) que ocasione la disminución de los ingresos al Estado, como el incumplimiento de obligaciones tributarias, ocasiona daño económico al Estado. No queda duda que el propósito del Asambleísta es prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano que señala que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

Para la correcta aplicación del art. 324 de la C.P.E. debe considerarse el principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la misma norma constitucional que obliga a su aplicación preferente, por lo mismo los tributos omitidos y su sanción constituyen daño económico imprescriptible, estando desvirtuadas las afirmaciones de la AGIT.

I.2.2. Realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, la L. N° 291 de Modificación al Presupuesto General del Estado 2012, la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, de la que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano está vigente, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317. En el caso, el objeto de la *litis* es la prescripción como facultad de determinación y no de ejecución, pues está referida a las acciones o facultades de la AT por lo que no era posible decretar la prescripción. La deuda tributaria correspondiente al IVA Declaración Jurada Form. N° 143 por el periodo fiscal agosto de 2005 estaba vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

I.2.3.- Viola el art. 3 de la L. N° 154, afirma que la AIT, respecto a la clasificación y definición de los impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, erróneamente señala que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no el tributo y/o la sanción correspondiente, distorsionando un escenario claramente determinado por ley con la prescripción extintiva, que tiene naturaleza y esencia diferente a la de los impuestos comunes, como los referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. De una correcta interpretación de la ley, por una parte está el sistema general de impuestos y, por otra, los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos en ese orden la prescripción extintiva solo se aplica a los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, no a los impuestos del sistema nacional impositivo boliviano en los que debe hacerse énfasis lo dispuesto por el art. 324 constitucional, que señala que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, por lo tanto al determinar la prescripción de la obligación tributaria, no obstante que el art. 3 de la L. N° 154 expresamente determina su imprescriptibilidad viola el mencionado artículo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0258/2014 de 24 de febrero, emitida por la AGIT, mantenido firme y subsistente la R.D. N° 17-0088-13, de 26 de agosto de 2013 y el Proveído N° 24-0074-13 de 19 de agosto de 2013, emitidos contra la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 8 de junio de 2015, que cursan de fs. 84 a 91, señalando que:

II.1. Sobre la supuesta violación de los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492, aclaró que el objeto de la obligación tributaria era el IVA del periodo agosto 2005, cuyo hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo su aplicación. El art. 59 de dicha norma dispone que las acciones de la AT prescriben en 4 años para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según el art. 60-I del citado cuerpo legal, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Por su parte, los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de la fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por el contribuyente, la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo.

En el caso, el 6 de diciembre de 2012, la contribuyente al amparo de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, mediante nota solicitó la prescripción del IVA del periodo fiscal agosto 2005. En respuesta, el 21 de agosto de 2013, la AT notificó al sujeto pasivo con el proveído de 16 de agosto de 2013, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y 3 de la L. N° 154. Posteriormente, el 26 de agosto del mismo año emite la R.D. N° 17-0088-13, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la falta de presentación de la declaración jurada del IVA periodo agosto 2005; asimismo le intimó para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que le franquea la ley.

La deuda tributaria determinada por la AT, surge por falta de presentación de la declaración jurada del IVA del periodo agosto 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo el mes siguiente, es decir septiembre 2005, por lo que, conforme con lo previsto en el art. 60-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, el término de la prescripción aplicable de cuatro años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni interrupción de la prescripción descritas en los arts. 61 y 62 de la misma norma tributaria, toda vez que la AT notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0088-13 de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito.

Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que según el demandante dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, señaló esa instancia que la interpretación del artículo indicado, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la normativa constitucional, no pudiendo efectuar esa interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley de la Asamblea Legislativa.

II.2. Respecto a la errónea interpretación de las Leyes Nos. 291 y 317, en las que hubiera incurrido la AGIT, señaló que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, que en su disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 Cód.

Trib. Boliviano está plenamente vigente, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 y L. N° 317, que esta última entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, situación que no se dio en el caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad de determinación y no de ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas. Por otro lado, la obligación impositiva no prescribe de oficio ya que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la AT, como consecuencia del no ejercicio del derecho (cobro) fijado por la norma.

II.3. Finalmente, respecto a la supuesta violación del art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, con referencia a la clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, debe aclararse que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente, en consecuencia no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso. Por otra parte, el art. 3-II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, razón por la cual lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, entre otras.

Concluyó señalando que la demanda contenciosa tributaria contiene argumentos incongruentes, falta a la verdad y realiza afirmaciones generales y no precisas, la carencia argumentativa no puede ser suplida, por lo que solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo subsistente la resolución del recurso jerárquico impugnada al estar fundamentada en derecho.

II.4. Petitorio.

En mérito a sus antecedentes pide se declare improbadamente la demanda y mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

II.5. Tercero Interesado.

Francisca Fanny Alba Miranda, en su condición de tercera interesada fue notificada mediante cédula en el domicilio de calle 1, N° 100, piso PB, zona bajo LLojeta, esquina Geranios de la ciudad de La Paz, sin que hubiera dado respuesta a la demanda contenciosa administrativa ni haberse apersonado en el proceso pese a su legal citación.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, se notificó en forma personal a la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° Orden 2032066708 de la misma fecha, que la intimó a la presentación de la declaración jurada Form. N° 143 (IVA) del periodo agosto 2005, o en su caso se apersona a las dependencias del SIN de su jurisdicción para exhibir el duplicado de la declaración, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del plazo previsto por el art. 97-II de la L. N° 2492; advirtiéndole que la falta de presentación que generaría una deuda tributaria de 2.105; UFV por el IVA que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1, anexo 2).

2.- El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota opuso la prescripción contra la Vista de Cargo N° Orden 20320066708 de 9 de noviembre del mismo año; solicitó disponer la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IVA por el periodo fiscal 08/2005, amparada en la previsión contenida en el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (fs. 7 anexo 2).

3.- A través del Proveído N° 24-0074-13 de 19 de agosto de 2013, la AT rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., arts. 5, 59 de la L. N° 2492 y art. 3 de la L. N° 154 (fs. 13 anexo 2), con ese proveído se realizó notificación por secretaría el 21 de agosto de 2013 (fs. 10-11 anexo 2).

4.- El 26 de agosto de 2013, la AT emitió la R.D. N° 17-0088-13, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, Alba Miranda Francisca Fanny, por la no presentación de la declaración jurada del IVA del periodo agosto 2005, por el importe que asciende a 1.199; UFV, que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción de la omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100% del tributo omitido; asimismo, intima al contribuyente para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que le franquea la ley, bajo alternativa de proceder a la ejecución tributaria conforme prevé el art. 108 del Cód. Trib. Boliviano (fs. 13-14 anexo 2). Notificándose a la contribuyente el 3 de septiembre de 2013 (fs. 16 anexo 2).

5.- Planteado el recurso de alzada por la contribuyente, la ARIT de La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA N° 1216/2013 de 9 de diciembre, revocó totalmente el Proveído N° 24-0074-13 de 19 de agosto, emitido por la Gerencia Distrital La Paz del SIN contra Francisca Fanny Alba Miranda, consecuentemente, se declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado del periodo agosto 2005 (fs. 98-110 anexo 1).

6.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la resolución jerárquica ahora impugnada, que confirmó la Resolución del recurso de alzada ARIT/LPZ/RA N° 1216/2013 de 9 de diciembre; en consecuencia dejó sin efecto el Proveído N° 24-0074-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0088-13 de 26 de agosto de 2013, por haberse operado la prescripción de la facultad de la AT para determinar la deuda tributaria por el IVA agosto 2005, de conformidad con lo previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano (fs. 135-142 anexo 1).

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

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si es evidente que la AIT, al emitir la resolución impugnada confirmando la resolución de alzada, que declaró la prescripción de la sanción impuesta a la contribuyente por la omisión de pago del IVA, correspondiente al período agosto 2005, violó los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, interpretó erróneamente las Leyes Nos. 291 y 317 y vulneró el art. 3 de la L. N° 154.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

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

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

Como se ha señalado en la determinación de la problemática, el motivo de la demanda contenciosa, es porque supuestamente la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución jerárquica que confirmó la de alzada, que declaró la prescripción de la deuda tributaria relativa al IVA, correspondiente a la gestión agosto 2005, violó los arts. 324 de la C.P.E. 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, interpretó erróneamente las Leyes Nos. 291 y 317 y violó el art. 3 de la L. N° 153.

De acuerdo con la relación precedente, debe tomarse en cuenta que en el caso de autos, la omisión de pago en que incurrió el sujeto pasivo, se produjo por la no presentación de la DD.JJ. del Form. N° 143 correspondiente al período fiscal agosto de 2005 IVA.

En el presente caso, como bien lo señala la ARIT y posteriormente lo ratifica la AGIT, la facultad de la AT para la verificación y determinación de la deuda tributaria estaba prescrita, ya que habían transcurrido más de 4 años consecutivos para el ejercicio de su facultad de determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes o exigir la presentación de la DD.JJ. del impuesto al valor agregado por el período fiscal 08/2005, ya que la declaración jurada extrañada corresponde al período mayo de 2005, por lo mismo, el inicio del cómputo del término de la prescripción previsto por el art. 59-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, aplicable al caso, se inicia el 1 de enero de 2006, pudiendo haber ejercido la AT su facultad hasta el 31 de diciembre de 2009.

No obstante, el 9 de noviembre de 2012, emite la Vista de Cargo Orden N° 2032066708 que íntima a la contribuyente a que presente la declaración jurada Form. N° 143 (IVA) del período 08/2005, o en su caso, se apersona a las dependencias del SIN de su jurisdicción para exhibir el duplicado de la declaración; advirtiéndole que la falta de presentación generaría una deuda tributaria de 2.105 UFV por el IVA, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago. Posteriormente, pronunció la R.D. N° 17-0088-13 de 26 de agosto de 2013, que determina de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, Alba Miranda Francisca Fanny, por la no presentación de la declaración jurada del IVA del período 08/2005, por el importe que asciende a 1.195; UFV que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción de la omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100% del tributo omitido, resolución con el que fue notificado el contribuyente el 3 de septiembre de 2013.

V.2. Ahora bien, cabe aclarar que las Leyes Nos. 291 y 317, que incluyeron reformas en el régimen de la prescripción en materia tributaria, modificando el artículo 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, ampliando el término de la prescripción y disponiendo la imprescriptibilidad de las facultades de ejecución de adeudos tributarios determinados, sin embargo, estas leyes, datan de 22 de septiembre y 11 de diciembre de 2012, respectivamente; es decir, que son de fecha posterior al momento en que se produjo el hecho sancionado, tratándose además de modificaciones que no benefician al sujeto pasivo de la relación tributaria, por lo que no es posible su aplicación retroactiva, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 123 de la C.P.E., en relación con el art. 150 del Cód. Trib.

V.3. Respecto de la supuesta vulneración del art. 324 de la C.P.E., dicha norma no es aplicable en el sentido pretendido por la demandante, pues esa previsión está vinculada al daño económico causado al Estado por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones o en relación con ella si se diere la participación de particulares con afectación al Estado en el marco de la L. N° 1178.

En este sentido la Sentencia N° 451/2015 de 7 de octubre, pronunciada por la Sala Plena del Supremo Tribunal de Justicia, entre muchas otras, expresa: "Cuando la norma constitucional señala las deudas por daños económicos, hace referencia a deudas determinadas por diferentes conceptos y cuya recuperación se busca al no haber sido pagadas. Pero además debe tenerse presente el razonamiento desarrollado por este tribunal y expresado a través de su jurisprudencia, que dicho precepto constitucional se entiende relacionando con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado, o

por particulares que se beneficiaren indebidamente con recurso públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco señalado por la L. N° 1178."

Es decir que la previsión constitucional hace referencia al resultado de un ilícito, en el que hubieran participado servidores públicos (elemento esencial) u otros que se beneficien con ese resultado, más no al incumplimiento del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, razón por la que tampoco resultan aplicables en este caso, los principios de primacía constitucional y jerarquía normativa desarrollados en el art. 410 de la C.P.E.

En el mismo contexto, el art. 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, señala que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado", hace especial referencia a los funcionarios públicos, por lo que debe ser interpretada y aplicada en ese ámbito.

Finalmente, en referencia al art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, debe enfatizarse que el objeto de la citada ley es la de clasificar y definir los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y municipal en aplicación del art. 323-III de la C.P.E.

El art. 3 de esa Ley se refiere al ejercicio de la potestad tributaria y dispone que I.- El nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales, en el marco de sus competencias, crearán los impuestos que les corresponda de acuerdo a la clasificación establecida en la presente ley. II Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles. El parág. II del artículo glosado está referido a las características del tributo más no está referido a las acciones o facultades de la AT para verificar, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones, como correctamente lo señala la AGIT en la resolución impugnada.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

V.4. Conclusión.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la AGIT al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0258/2014 de 24 de febrero, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en conculcación de normas legales o interpretación errada; al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho y a la norma constitucional; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 48, interpuesta por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz II del SIN, contra la autoridad AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 0258/2014 de 24 de febrero, pronunciada por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



516

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 48, planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0257/2014, emitida el 24 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedentes del caso, el 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria (AT) notificó en forma personal a la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° 2032060025 de la misma fecha, que determinó una deuda tributaria de UFV 1.103; equivalente a Bs 1.972; que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. N° 143 del impuesto al valor agregado (IVA) del periodo fiscal julio de 2005.

La determinación del tributo omitido sobre base presunta se realizó por la AT, en ejercicio de su facultad investigativa, considerando la base promedio para el cálculo del impuesto presunto obtenido de las declaraciones juradas anteriores, presentadas por la contribuyente con similares características. Se intimó a la misma para que presente la declaración jurada extrañada, o se apersona a la dependencia de su jurisdicción, para exhibir el duplicado de la declaración jurada con la constancia de su presentación o documento de descargo que demuestre su presentación, otorgándole el plazo de 30 días computable a partir de su legal notificación con la vista de cargo. A través de la nota de 6 de diciembre de 2012, al amparo del art. 59 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano, la contribuyente solicitó se declaré extinguida la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo y mediante Proveído N° 24-0073-13 de 19 de agosto de 2013, la AT rechazó la prescripción opuesta, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y art. 3 de la L. N° 154, pues la deuda por daño económico al Estado es imprescriptible.

Ante la no presentación de la declaración jurada observada ni el pago del total de la deuda tributaria, el 3 de septiembre notificó a la contribuyente con la R.D. N° 17-0090-13 de 26 de agosto de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada, por concepto del IVA del periodo fiscal julio de 2005, realizó la liquidación de la deuda tributaria, que incluye al tributo omitido, interés y sanción para la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimándose a la contribuyente al pago de la deuda tributaria que asciende a UFV 1.124; equivalente a Bs 2.087.

El contribuyente en uso de su derecho constitucional, interpuso recurso de alzada resuelto por la ARIT mediante Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1215/2013 de 9 de diciembre de 2013, que revocó el Proveído N° 24-0073-13 de 19 de agosto y la R.D. N° 17-0090-13 de 26 de agosto. Ante este perjuicio que afecta a los intereses del Estado, la AT interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0257/2014 de 24 de febrero, objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La AT afirma que la resolución jerárquica impugnada vulnera sus intereses y por ende los del Estado, por los siguientes motivos:

I.2.1. Viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, al afirmar que no corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., pues la interpretación que realiza la AT implicaría otorgarle un sentido tributario de especial importancia sin que antes el órgano competente hubiera establecido su alcance al ámbito tributario.

Que en el ámbito del art. 324 constitucional la deuda tributaria, dado su carácter y naturaleza (obtención de recursos necesarios para sostener los gastos públicos) causa daño al Estado, por lo mismo es imprescriptible. La disposición constitucional está dentro del contexto de la política fiscal que involucra a los ingresos del Estado, estando los impuestos comprendidos en los ingresos que percibe el mismo para el cumplimiento de sus fines, en ese sentido, cualquier acción u omisión de los administrados (sujeto pasivo) que ocasione la disminución de los ingresos al Estado, como el incumplimiento de obligaciones tributarias, ocasiona daño económico al Estado. No queda duda que el propósito del Asambleísta es prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano que señala que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

Para la correcta aplicación del art. 324 de la C.P.E. debe considerarse el principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la misma norma constitucional que obliga a su aplicación preferente, por lo mismo los tributos omitidos y su sanción constituyen daño económico imprescriptible, estando desvirtuadas las afirmaciones de la AGIT.

I.2.2. Realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, la L. N° 291 de Modificación al Presupuesto General del Estado 2012, la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, de la que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano está vigente, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317. En el caso, el objeto de la litis es la prescripción como facultad de determinación y no de ejecución, pues está referida a las acciones o facultades de la AT por lo que no era posible decretar la prescripción. La deuda tributaria correspondiente al IVA Declaración Jurada Form. N° 143 por el periodo fiscal julio de 2005 estaba vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

I.2.3. Viola el art. 3 de la L. N° 154, afirma que la AIT, respecto a la clasificación y definición de los impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, erróneamente señala que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no el tributo y/o la sanción correspondiente, distorsionando un escenario claramente determinado por ley con la prescripción extintiva, que tiene naturaleza y esencia diferente a la de los impuestos comunes, como los referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. De una correcta interpretación de la Ley, por una parte está el sistema general de impuestos y, por otra, los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos en ese orden la prescripción extintiva solo se aplica a los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, no a los impuestos del sistema nacional impositivo boliviano en los que debe hacerse énfasis lo dispuesto por el art. 324 constitucional, que señala que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, por lo tanto al determinar la prescripción de la obligación tributaria, no obstante que el art. 3 de la L. N° 154 expresamente determina su imprescriptibilidad viola el mencionado artículo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0257/2014 de 24 de febrero, emitida por la AGIT, mantenido firme y subsistente la R.D. N° 17-0090-13, de 26 de agosto de 2013 y el Proveído N° 24-0073-13 de 19 de agosto de 2013, emitidos contra la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 8 de junio de 2015, que cursan de fs. 66 a 73, señalando que:

II.1. Sobre la supuesta violación de los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, aclaró que el objeto de la obligación tributaria era el IVA del periodo agosto 2005, cuyo hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo su aplicación. El art. 59 de dicha norma dispone que las acciones de la AT prescriben en 4 años para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según el parág. I del art. 60 del citado cuerpo legal, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Por su parte, los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de la fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por el contribuyente, la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo.

En el caso, el 6 de diciembre de 2012, la contribuyente al amparo de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, mediante nota solicitó la prescripción del IVA del periodo fiscal agosto 2005. En respuesta, el 21 de agosto de 2013, la AT notificó al sujeto pasivo con el proveído de 19 de agosto de 2013, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154. Posteriormente, el 26 de agosto del mismo año emite la R.D. N° 17-0090-13, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la falta de presentación de la declaración jurada del IVA periodo julio 2005; asimismo le intimó para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que le franquea la ley.

La deuda tributaria determinada por la AT, surge por falta de presentación de la declaración jurada del IVA del periodo julio 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo el mes siguiente, es decir agosto 2005, por lo que, conforme con lo previsto en el art. 60-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, el término de la prescripción aplicable de cuatro años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni interrupción de la prescripción descritas en los arts. 61 y 62 de la misma norma tributaria, toda vez que la AT notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0090-13 de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito.

II.2. Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que según el demandante dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, señaló esa instancia que la interpretación del artículo indicado, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la normativa constitucional, no pudiendo efectuar esa interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley de la Asamblea Legislativa.

Respecto a la errónea interpretación de las Leyes Nos. 291 y 317, en las que hubiera incurrido la AGIT, señaló que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, que en su disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano está plenamente vigente, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 y L. N° 317, que esta última entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, situación que no se dio en el caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad de determinación y no de ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas. Por otro lado, la obligación impositiva no prescribe de oficio ya que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la AT, como consecuencia del no ejercicio del derecho (cobro) fijado por la norma.

II.3. Finalmente, respecto a la supuesta violación del art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, con referencia a la clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, debe aclararse que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente, en consecuencia no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso. Por otra parte, el art. 3-II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, razón por la cual lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, entre otras.

Concluyó señalando que la demanda contenciosa tributaria contiene argumentos incongruentes, falta a la verdad y realiza afirmaciones generales y no precisas, la carencia argumentativa no puede ser suplida, por lo que solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo subsistente la resolución del recurso jerárquico impugnada al estar fundamentada en derecho.

II.4. Petitorio.

En mérito a sus antecedentes pide se declare improbadamente la demanda y mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

II.5. Tercero interesado.

Francisca Fanny Alba Miranda, en su condición de tercera interesada fue notificada mediante cédula en el domicilio de calle 1, N° 100, piso PB, zona bajo LLojeta, esquina Geranios de la ciudad de La Paz, sin que hubiera dado respuesta a la demanda contenciosa administrativa ni apersonado en el proceso pese a su legal citación.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, se notificó en forma personal a la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° Orden 2032060025 de la misma fecha, que la intimó a la presentación de la declaración jurada Form. N° 143 (IVA) del periodo julio 2005, o en su caso se apersona a las dependencias del SIN de su jurisdicción para exhibir el duplicado de la declaración, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del plazo previsto por el art. 97-II de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano; advirtiéndole que la falta de presentación que generaría una deuda tributaria de 1.972 UFV por el IVA que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1, anexo 2).

2.- El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota opuso la prescripción contra la Vista de Cargo N° Orden 2032060025 de 9 de noviembre del mismo año; solicitó disponer la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IVA por el periodo fiscal julio de 2005, amparada en la previsión contenida en el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano (fs. 7 anexo 2).

3.- A través del Proveído 24-0073-13 de 19 de agosto de 2013, la AT rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., arts. 5, 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y art. 3 de la L. N° 154 (fs. 9 anexo 2), con ese proveído se realizó notificación por secretaria el 21 de agosto de 2013 (fs. 10-11 anexo 2).

4.- El 26 de agosto de 2013, la AT emitió la R.D. N° 17-0090-13, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, Alba Miranda Francisca Fanny, por la no presentación de la declaración jurada del IVA del periodo julio 2005, por el importe que asciende a 1.124 UFV, que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción de la omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100% del tributo omitido; asimismo, intima al contribuyente para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que le franquea la ley, bajo alternativa de proceder a la ejecución tributaria conforme prevé el art. 108 del Cód. Trib. Boliviano (fs. 13-14 anexo 2). Notificándose a la contribuyente el 3 de septiembre de 2013 (fs. 16 anexo 2).

5.- Planteado el recurso de alzada por la contribuyente, la ARIT de La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA N° 1215/2013 de 9 de diciembre, revocó totalmente el Proveído N° 24-0073-13 de 19 de agosto, emitido por la Gerencia Distrital La Paz del SIN contra Francisca Fanny Alba Miranda, consecuentemente, se declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado del periodo julio 2005 (fs. 98-110 anexo 1).

6.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la resolución jerárquica ahora impugnada, que confirmó la Resolución del recurso de alzada ARIT/LPZ/RA N° 1215/2013 de 9 de diciembre; en consecuencia dejó sin efecto el Proveído N° 24-0073-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0090-13 de 26 de agosto de 2013, por haberse operado la prescripción de la facultad de la AT para determinar la deuda tributaria por el IVA julio 2005, de conformidad con lo previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano (fs. 135-142 anexo 1).

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

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si es evidente que la AIT, al emitir la resolución impugnada confirmando la Resolución de alzada, que declaró la prescripción de la sanción impuesta a la contribuyente por la omisión de pago del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al periodo julio 2005, violó los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, interpretó erróneamente las Leyes Nos. 291 y 317 y vulneró el art. 3 de la L. N° 154.

V. Análisis de las problemática planteada

V.1. El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

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

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia, por la

naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Como se ha señalado en la determinación de la problemática, el motivo de la demanda contenciosa, es porque supuestamente la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución jerárquica que confirmó la de alzada, que declaró la prescripción de la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado, correspondiente a la gestión julio 2005, violó los arts. 324 de la C.P.E. 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, interpretó erróneamente las Leyes Nos. 291 y 317 y violó el art. 3 de la L. N° 153.

De acuerdo con la relación precedente, debe tomarse en cuenta que en el caso de autos, la omisión de pago en que incurrió el sujeto pasivo, se produjo por la no presentación de la DD.JJ. del Form. N° 143 correspondiente al periodo fiscal julio de 2005 IVA.

En el presente caso, como bien lo señala la ARIT y posteriormente lo ratifica la AGIT, la facultad de la AT para la verificación y determinación de la deuda tributaria estaba prescrita, ya que habían transcurrido más de cuatro años consecutivos para el ejercicio de su facultad de determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes o exigir la presentación de la DD.JJ. del Impuesto al valor agregado por el periodo fiscal julio de 2005, ya que la declaración jurada extrañada corresponde al periodo junio de 2005, por lo mismo, el inicio del cómputo del término de la prescripción previsto por el art. 59-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, aplicable al caso, se inicia el 1 de enero de 2006, pudiendo haber ejercido la AT su facultad hasta el 31 de diciembre de 2009.

No obstante, el 9 de noviembre de 2012, emite la Vista de Cargo N° Orden 2032060025 que íntima a la contribuyente a que presente la declaración jurada Form. N° 143 (IVA) del periodo julio de 2005, o en su caso, se apersona a las dependencias del SIN de su jurisdicción para exhibir el duplicado de la declaración; advirtiéndole que la falta de presentación generaría una deuda tributaria de 1.103; UFV por el IVA, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago. Posteriormente, pronunció la R.D. N° 17-0090-13 de 26 de agosto de 2013, que determina de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, Alba Miranda Francisca Fanny, por la no presentación de la declaración jurada del IVA del periodo julio de 2005, por el importe que asciende a 1.124; UFV que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción de la omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100% del tributo omitido, resolución con el que fue notificado el contribuyente el 3 de septiembre de 2013.

V.2. Ahora bien, cabe aclarar que las Leyes Nos. 291 y 317, que incluyeron reformas en el régimen de la prescripción en materia tributaria, modificando el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, ampliando el término de la prescripción y disponiendo la imprescriptibilidad de las facultades de ejecución de adeudos tributarios determinados, sin embargo, estas leyes, datan de 22 de septiembre y 11 de diciembre de 2012, respectivamente; es decir, que son de fecha posterior al momento en que se produjo el hecho sancionado, tratándose además de modificaciones que no benefician al sujeto pasivo de la relación tributaria, por lo que no es posible su aplicación retroactiva, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 123 de la C.P.E., en relación con el art. 150 del Cód. Trib.

V.3. Respecto de la supuesta vulneración del art. 324 de la C.P.E., dicha norma no es aplicable en el sentido pretendido por la demandante, pues esa previsión está vinculada al daño económico causado al Estado por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones o en relación con ella si se diere la participación de particulares con afectación al Estado en el marco de la L. N° 1178.

En este sentido la Sentencia N° 451/2015 de 7 de octubre, pronunciada por la sala plena del Supremo Tribunal de Justicia, entre muchas otras, expresa: "Cuando la norma constitucional señala las deudas por daños económicos, hace referencia a deudas determinadas por diferentes conceptos y cuya recuperación se busca al no haber sido pagadas. Pero además debe tenerse presente el razonamiento desarrollado por este tribunal y expresado a través de su jurisprudencia, que dicho precepto constitucional se entiende relacionando con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado, o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recurso públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco señalado por la L. N° 1178."

Es decir que la previsión constitucional hace referencia al resultado de un ilícito, en el que hubieran participado servidores públicos (elemento esencial) u otros que se beneficien con ese resultado, más no al incumplimiento del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, razón por la que tampoco resultan aplicables en este caso, los principios de primacía constitucional y jerarquía normativa desarrollados en el art. 410 de la C.P.E.

En el mismo contexto, el art. 152 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, señala que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado", hace especial referencia a los funcionarios públicos, por lo que debe ser interpretada y aplicada en ese ámbito.

Finalmente, en referencia al art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, debe enfatizarse que el objeto de la citada ley es la de clasificar y definir los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y municipal en aplicación del art. 323-III de la C.P.E.

El art. 3 de esa Ley se refiere al ejercicio de la potestad tributaria y dispone que I.- El nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales, en el marco de sus competencias, crearán los impuestos que les corresponda de acuerdo a la clasificación establecida en la presente ley. II Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles. El parág. II del artículo glosado está referido a las características del tributo más no está referido a las acciones o facultades de la AT para verificar, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones, como correctamente lo señala la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución impugnada.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

V.4. Conclusión.

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0257/2014 de 24 de febrero, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en conculcación de normas legales o interpretación errada; al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho y a la norma constitucional; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 48, interpuesta por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz II del SIN, contra la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-R.J. N° 0257/2014 de 24 de febrero, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



517

**Industrias Duralit S.A. c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Industrias Duralit S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa y el memorial de subsanación de fs. 114 a 124 y fs. 130, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0365/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 131, la contestación de fs. 162 a 170 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 204 a 207 vta. y 212-213, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que como resultado de la verificación efectuada al crédito fiscal contenido en facturas declaradas en los períodos julio, agosto y septiembre de 2010, la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) emitió la Vista de Cargo N° 29-00013-13 y posteriormente la R.D. N° 17-00391-13 de 12 de agosto de 2012, determinando la existencia de una deuda tributaria en su contra que asciende a Bs 42.903.

Refiere que tras impugnar esta determinación a través del recurso de alzada, la ARIT Cochabamba dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0602/2013, Confirmando la resolución determinativa. Ante esta situación, interpuso recurso jerárquico ante la AGIT, quien en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0365/2014, resolvió, a su vez, Confirmar la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

a) Acusa la vulneración del Principio Non Bis in Ídem, argumentando que la AT le impuso dos sanciones por un mismo hecho, pues involuntariamente registró con errores los datos de las facturas en los libros de compra IVA físico, y por lógica consecuencia esa misma información pasó a ser registrada en los Libros de Compras IVA enviados a través del módulo Da Vinci, evidenciándose que el acto de registro es uno solo, sin embargo la administración tributaria considera que el contribuyente debe realizar un doble registro, preparación y presentación del libro de compras, por lo que impuso una doble sanción, sin considerar el art. 117-II de la C.P.E., cuya finalidad es precisamente el evitar el doble enjuiciamiento y la doble sanción, no pudiendo imponerse dos sanciones administrativas a un mismo hecho, cuando concurren la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

b) Sostiene que la administración tributaria depuró arbitrariamente el crédito fiscal IVA de las facturas emitidas por bonificaciones a sus comisionistas, pues de manera contradictoria señala que no se presentó documentación suficiente que demuestre la efectiva realización de la transacción, sin embargo en la resolución determinativa señala que estas comisiones si existieron, pero que no pudo acreditarse las cuantías de las mismas, observación que se origina debido a que la administración tributaria no considera como parte del pago de la comisión las ventas gestionadas a terceros por los comisionistas de la empresa.

Continúa señalando que cumplió los tres requisitos para la apropiación del crédito fiscal, pues presentó las facturas originales en las que se establece que se trata de pagos efectuados por bonificaciones a sus distribuidores, demostrando que la empresa comercializa sus productos a través de una red integrada por terceros, quienes adquieren productos de forma directa y también actúan como canalizadores de ventas, y tras cumplir o superar sus metas reciben de Duralit una bonificación, emitiendo en contrapartida facturas por las sumas respectivas.

De lo anterior concluye que las transacciones fueron efectivamente realizadas, cumpliendo además con el requisito de vinculación de las facturas por ser su actividad principal la venta al por mayor de materiales de construcción, y otros; empero la administración tributaria efectuando una interpretación restrictiva de la norma depuró el crédito fiscal de la factura 4488.

c) En cuanto a la depuración de las facturas de transporte emitidas por Gary Maldonado Salvatierra por haberse efectuado el pago una tercera persona como es CEINA Ltda. y no así al emisor, aclara que la factura surge del Contrato de Transporte y Nacionalización suscrito con dicha empresa, quien asumió la obligación de realizar todo lo concerniente al transporte y nacionalización, incluyendo el pago del IVA, toda vez que para efectivizar el pago a CEINA Ltda., esta entregó las facturas emitidas de los medios de transporte contratados bajo su responsabilidad tal como prevé el ordenamiento comercial en su art. 946 Cód. Com.

d) Denuncia que tanto la ARIT Cochabamba como la AGIT, no consideraron la prueba presentada ante instancias de impugnación, por no cumplir los requisitos de pertinencia y oportunidad al haber sido presentadas fuera de plazo, sin considerar que a lo largo de todo el proceso de fiscalización presentó pruebas que incluso no fueron requeridas, con la finalidad de demostrar la materialización de la transacción, su cuantía y procedencia, misma que no fue valorada por incumplir el requisito de oportunidad, vulnerando las garantías del debido proceso, verdad material y obligatoria apreciación de la prueba establecidos en los arts. 68-6 y 7, 81 y 200 de la L. N° 2492 CTB, además de encontrarse consagradas en el art. 115-II de la C.P.E. y desarrollado por el Tribunal Constitucional en la S.C. N° 0584/2006-R; asimismo, refiere que con esta actitud se vulnera el principio de oficialidad o impulso de oficio, al no evaluarse la prueba presentada.

Finalmente señala que la AGIT incurrió en error al calificar su conducta como omisión de pago e imponerle la multa, por cuanto presentó las pruebas de descargo que acreditan la efectiva materialización de la transacción, procedencia y cuantía del crédito.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se Revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0365/2014 y en consecuencia se deje sin efecto la depuración de crédito fiscal efectuada y la doble sanción impuesta por los errores de registro en el libro de compras IVA.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de noviembre de 2014, cursante de fs. 162 a 170 vta., bajo los siguientes argumentos:

En relación al reclamo sobre las pruebas de reciente obtención presentadas por el demandante, refiere que de la revisión y compulsas de antecedentes administrativos, evidenció que la administración tributaria a través de la orden de verificación solicitó la presentación de documentación de los períodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, asimismo, en la vista de cargo y en la resolución determinativa, la administración tributaria observó que el contribuyente no presentó prueba clara, completa y suficiente, que demuestre la efectiva materialización de las transacciones, además de la procedencia y cuantía del crédito fiscal apropiado, estableciendo que al no haberse demostrado que los servicios de transporte fueron efectivamente realizados por la empresa CEINA, y ante la falta de documentación de respaldo en la cual se evidencie que terceras personas hubieren participado como intermediarios (canalizadores) en las ventas, depuró el crédito fiscal de las Facts. Nos. 6 y 4488; advirtiendo que si bien la administración tributaria no requirió específicamente la presentación de la documentación que el sujeto pasivo presentó ante la instancia de alzada, tanto la vista de cargo y la resolución determinativa, expusieron como fundamentos la falta de documentación que demuestre la realización de las transacciones, desestimándose los argumentos del demandante precisamente por la falta de presentación de documentos que sustenten sus afirmaciones.

Respecto a la vulneración del Principio Non Bis in Ídem, manifiesta que la administración tributaria emitió actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación (ACT), dejando en cada una de ellas constancia de los errores de registro de los datos de las facturas cometidos por el contribuyente, estableciendo que si bien se tratan de las mismas facturas, períodos fiscales y sujeto, los hechos que dan origen a las sanciones son distintos, toda vez que las Actas Nos. 47344, 47346 y 47347 tienen relación con el registro erróneo en el libro de compras IVA físico, en tanto las Actas Nos. 47345, 47348 y 47349, están vinculadas al envío de información errónea a través del módulo Da Vinci LCV, no pudiendo fundar su pretensión el demandante en su propia negligencia e incumplimiento de deberes establecidos en la L. N° 2492 CTB, citando como referente el A.S. N° 187/2012 de 18 de julio.

En cuanto a la procedencia del crédito fiscal, señala que este emerge de una operación de compra venta, misma que de acuerdo al art. 2 de la L. N° 843 debe cumplir tres condiciones para considerar la materialización del hecho imponible, que son: 1) la onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) los sujetos intervinientes; la primera debe quedar demostrada a través de documentación contable y medios que demuestren el pago, en tanto que la transmisión debe acreditarse con la factura original y documentación contable como ser inventarios, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico.

En este caso para la factura 6, la administración tributaria observó la ausencia de documentación que demuestre la efectiva realización de la transacción por el importe que el contribuyente pretende computar a su favor, y el hecho de que no existió vinculación directa entre el emisor de la factura y el sujeto pasivo, no habiendo sido desvirtuadas estas observaciones por el sujeto pasivo durante la fiscalización; y en relación a la factura 4488, refiere que no se demostró la base del cálculo de las bonificaciones facturadas, toda vez que las ventas verificadas por la administración tributaria son inferiores a las ventas facturadas consignadas en las solicitudes de notas de crédito, por lo que no se demostró que el emisor de la factura 4488 hubieran alcanzado los volúmenes de ventas sobre los cuales se procedió al cálculo de la bonificación, así como tampoco se verifica la entrega de los productos para su distribución, ni el cumplimiento de los parámetros exigidos para el beneficio de los incentivos.

En mérito a los argumentos expuestos, señala que es evidente que el sujeto pasivo se benefició indebidamente con el crédito fiscal contenido en las facturas depuradas, aspecto que no fue desvirtuado en ninguna instancia, siendo que la carga de la prueba le correspondía al sujeto pasivo, motivo por el cual confirmó la calificación de la conducta como omisión de pago.

Concluye invocando como precedente administrativo a las Resoluciones Jerárquicas Nos. STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006, STG/RJ/0156/2007, AGIT-RJ-0387/2010 y AGIT-RJ-1979/2013, referidas a los requisitos que deben cumplirse para beneficiarse del crédito fiscal, y a las Resoluciones Jerárquicas Nos. STG-RJ/0525/2007, AGIT-RJ-0153/2012, AGIT-RJ-0578/2012 y AGIT-RJ-1823/2013, que versan sobre los requisitos de pertinencia y oportunidad de la prueba. Asimismo, cita y transcribe como jurisprudencia las sentencias constitucionales S.C.P. N° 903/2012 de 22 de agosto, SS.CC. Nos. 1642/2010-R de 15 de octubre y 506/05 de 10 de mayo, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada, por considerar que no existe agravio ni lesión a derechos, que se le hubiere ocasionado al demandante.

II.2. Petitorio

Solicita, se declare Improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0365/2014 de 11 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales

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

III.1 El 23 de mayo de 2012, la administración tributaria notificó a "Industrias Duralit S.A.", con la Orden de Verificación Interna (OVI) N° 0012OVI06744, dando inicio a la verificación del crédito fiscal IVA, contenido en facturas declaradas por la referida empresa, en los períodos julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, y otorgándole el plazo de cinco días para la presentación de la documentación requerida.

III.2 El 6 de septiembre de 2012, la administración tributaria labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación (ACT) N° 47344, 47346 y 47347 en virtud a los errores de registro identificados en el Libro de Compras IVA de cada período fiscal; y las ACT N° 47345, 47348 y 47349, por incumplir con la presentación del Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci –LC sin errores.

III.3 Tras verificar la documentación presentada por el contribuyente, se emitió y notificó la Vista de Cargo N° 29-00013-13 de 21 de mayo, presumiendo la comisión de la contravención de omisión de pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de Bs 41.613.

III.4 Dentro del plazo establecido por ley, Industrias Duralit S.A. presentó memorial de descargos, tras cuya evaluación la administración tributaria emitió y notificó la R.D. N° 17-00391-13 de 12 de agosto, calificando la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago y determinando en su contra una deuda tributaria total que asciende a Bs 42.903; importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

III.5 Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la ARIT Cochabamba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0602/2013, que resolvió Confirmar la resolución determinativa.

III.6 Contra la determinación de la instancia de alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0365/2014 de 11 de marzo, que a su vez, resolvió Confirmar la resolución de recurso de alzada, y en consecuencia la resolución determinativa.

IV. De la problemática planteada

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si el rechazo de la prueba presentada por el contribuyente ante la instancia de alzada, vulnera los principios de verdad material y oficialidad; 2) Si la administración tributaria vulneró el principio non bis in ídem, al sancionar paralelamente el error de registro en el libro de compras IVA físico y el envío de dicha información a través del LCV Da Vinci; 3) Si las transacciones contenidas en las facturas 6 y 4488, se encuentran efectivamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado

V.1. Sobre la prueba presentada ante instancias de impugnación.

La C.P.E. en su art. 180-I. dispone: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; asimismo el art. 200 de la L. N° 3092, prevé: “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4° de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, (...)”.

Por su parte con relación al principio de verdad material la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), en su art. 4 señala: “La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (...) d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)”

De la normativa expuesta, se evidencia que el procedimiento administrativo se rige por el principio de verdad material, en cumplimiento al cual la autoridad administrativa competente tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

En este mismo sentido el Tribunal Constitucional Plurinacional ha interpretado el principio de verdad material, por cuanto en la S.C.P. N° 873/2014 de 12 de mayo, estableció: “(...) El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(...)Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que ‘el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados’.

(...)Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anocie de ella.

(...)Por otra parte la verdad material establecida en la norma tributaria, está ligada a la sana crítica establecida en el art. 81 del Cód. Trib. (...) concordante con el art. 77 y 215 del citado Código (...) A este respecto, el art. 88 del D.S. N° 27113 Reglamento de la LPA, concordante con el art. 201 establece: “Las autoridades administrativas que intervienen en el trámite realizarán las diligencias para la averiguación de los hechos que fundamentan su decisión, sin perjuicio del derecho de los interesados de ofrecer y producir las pruebas que sean pertinentes. II. La admisión y producción de pruebas se sujetará a criterios de amplitud, flexibilidad e informalismo. En la duda sobre la admisibilidad y pertinencia, se estará a favor de la admisión y producción”. De lo que se colige que conforme el principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última”.

En sujeción a los conceptos normativos y jurisprudenciales expuestos, y de la revisión y compulsión de los antecedentes administrativos, se advierte que en el caso de autos, la ARIT Cochabamba y la AGIT, han omitido valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo ante la instancia de alzada, consistente en copias de documentación contable y financiera referidas a las facturas observadas, a pesar de que esta fue presentada adjunta al memorial de recurso de alzada y ratificada dentro del período probatorio aperturado al efecto, en virtud de los siguientes argumentos de índole formal: 1) Que la prueba no fue oportunamente presentada ante la administración tributaria, ni acreditada su reciente obtención, y 2) La prueba no presenta firma en la legalización, ni refiere quien es su remitente.

Respecto a la oportunidad en la presentación de la prueba, es necesario previamente resaltar que la Autoridad de Impugnación Tributaria (en sus dos instancias) debe constituirse en un tribunal de impugnación administrativa independiente e imparcial, ante quien los sujetos pasivos y las administraciones tributarias, deben tener la posibilidad de recurrir en igualdad de oportunidades, debiendo enmarcar sus actuaciones a los principios y procedimientos establecidos en la L. N° 3092 que regula el “Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico ante la superintendencia tributaria”.

En este contexto, se evidencia que el sujeto pasivo presentó la prueba controvertida adjunta a su memorial de recurso de alzada, ratificándose oportunamente en ella dentro del plazo probatorio aperturado en cumplimiento al art. 218-d) de la L. N° 3092, disposición que no contempla restricción sobre la prueba que pueda ser ofrecida y desarrollada ante esta instancia, gozando el recurrente de la posibilidad de presentar toda prueba admisible en derecho, conforme lo previsto en el art. 215 de la L. N° 3092, resultando en consecuencia sesgada la interpretación que realiza la ARIT Cochabamba y posteriormente la AGIT, a partir de la cual se pretende restringir el ejercicio del derecho del recurrente de presentar cuantas pruebas considere necesarias para acreditar su reclamo o impugnación, debiendo las instancias de alzada y jerárquica, en razón a las facultades conferidas por ley y a los principios de verdad material y oficialidad que rigen su accionar, no solo admitir y

valorar las pruebas ofrecidas, sino requerir a las partes del proceso los elementos probatorios que considere necesarios para el establecimiento de la verdad material, procurando la averiguación de la realidad de los hechos y sin limitarse únicamente al contenido literal del expediente; no pudiendo en consecuencia soslayarse la valoración de las pruebas presentadas ante estas instancias, que podrían dar idea cabal de si la pretensión del ahora demandante es justa o no, motivo por el cual este tribunal encuentra que la actuación realizada por la autoridad demandada no responde a lo precedentemente citado, correspondiendo acoger favorablemente la pretensión de la demandante y devolver antecedentes a la autoridad de alzada, para que en el marco de la argumentación precedente, valore dicha prueba y emita pronunciamiento de fondo.

En cuanto a las formalidades exigidas en relación a la legalización de la prueba presentada, debe considerarse que el art. 210 de la L. N° 3092 le otorga a ambas instancias de impugnación, la facultad de desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que sirvan de fundamento para sus decisiones, priorizando la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo válido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, todo esto además en resguardo del principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, la legalización o cualquier otra formalidad exigida a una determinada prueba para que recién su contenido pueda considerarse digno de valoración, es totalmente contraria al principio de verdad material, más aún cuando la autoridad ante quien se la presenta, cuenta con todos los medios para verificar la veracidad de su contenido, como en este caso sucede con las instancias de impugnación, que se encuentran facultadas a solicitar la certificación de las mismas o la presentación de los originales para su contrastación, evidenciándose que para ambas instancias administrativas era accesible la verificación del contenido de las pruebas, sin embargo adoptaron actitudes negligentes al no realizar las gestiones necesarias para su comprobación, justificando sus resoluciones simplemente en la inactividad del administrado, en pleno desconocimiento de sus facultades y responsabilidades dentro del proceso; restringiendo en consecuencia el acceso a la justicia y el derecho al debido proceso del contribuyente reconocido en el art. 115 de la C.P.E., y viciando de nulidad las resoluciones emitidas en etapa de impugnación en mérito a lo establecido en el art. 36-I de la 2341 LPA.

V.2. Sobre las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación

Habiéndose evidenciado la existencia de vicios en el procedimiento, que conllevan la nulidad de obrados hasta la resolución de recurso de alzada, inclusive, no corresponde a este tribunal emitir pronunciamiento sobre los demás puntos de controversia, por referirse a cuestiones de fondo, que deberán ser dilucidadas nuevamente por las instancias de impugnación; sin embargo, con la finalidad de que las mismas observen la jurisprudencia emanada de este tribunal respecto a la imposición de sanciones por incumplimiento a deberes formales y en estricta aplicación del control de legalidad efectuado por este tribunal, se recomienda considerar lo dispuesto en los arts. 148-I, 160-5 y 162-I de la L. N° 2492 CTB, que establecen que toda acción u omisión que se considere ilícito tributario, incluidas las contravenciones por incumplimiento a deber formal, deben encontrarse previamente tipificadas en la normativa vigente al momento en que se consolidó la conducta contraventora, esto, en resguardo de los principios de legalidad y seguridad jurídica, constituyéndose en un límite a la potestad sancionadora de la administración tributaria, pudiendo aplicarse excepcionalmente la retroactividad de la norma, sólo en los presupuestos establecidos en los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492 CTB.

V.3. Conclusiones

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la resolución jerárquica impugnada, debiendo anularse obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la resolución de recurso de alzada, a efecto de que se valore la prueba presentada en esta instancia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0365/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la AGIT, y se anulan obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0602/2013 de 16 de diciembre, inclusive, en virtud a los argumentos expuestos en la presente resolución.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina al haber emitido voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



518

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del S.I.N.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y Empresa Minera Paititi EMIPA S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contencioso-administrativa de fs. 62 a 69 de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria AT) y la de fs. 202 a 225 vta., de la Empresa Minera Paititi (EMIPA), acumulados el Exp.665/2014 y el exp. 606/2014 por A.S. N° 120/2015 de 6 de mayo, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014 de 14 de abril, pronunciada por la AGIT; las providencias de admisión de fs. 71 y fs. 240, las contestaciones de fs. 105 a 110 y de fs. 289 a 306, los memoriales de réplicas de fs. 206 a 210 vta. y de fs. ..., dúplicas de fs. 214 a 215, y de fs. 140 a 145, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que en consideración a la solicitud de devolución impositiva de EMIPA, y en uso de las facultades previstas por los arts. 66, 100, 125 y 126 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, a través de las Ordenes de Verificación Externa Nos. 00080OVE0606 y 0009OVE00047, bajo la modalidad de "CEDEIM POSTERIOR", verificó los documentos que respaldan dichas solicitudes, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al impuesto al valor agregado (IVA) y gravamen arancelario (GA), en relación a la devolución impositiva efectuada de los períodos noviembre/2007 y diciembre/2007.

Refiere que como resultado de la verificación, evidenció facturas de compras que infringen las disposiciones previstas por la L. N° 1489, el D.S. N° 25465, la L. N° 843, el D.S. N° 21530 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, no siendo válido y suficiente el crédito fiscal para respaldar la totalidad del CEDEIM recibido, por lo que de acuerdo al procedimiento establecido emitió la R.A. N° 21-00005-13, determinando la existencia de un importe indebidamente devuelto. Esta determinación fue impugnada por el contribuyente, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0854/2013, que resolvió revocar parcialmente la referida resolución administrativa. Ante este hecho, la AT y el sujeto pasivo interpusieron recurso jerárquico, motivando la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014, que a su vez, resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, declarando la prescripción del período fiscal noviembre 2017, y manteniendo firme la depuración del crédito fiscal para el período diciembre 2007.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe la fundamentación técnica jurídica de la resolución jerárquica, referida a la prescripción, y señala que el presente caso se relaciona con una solicitud de devolución impositiva, la cual se efectúa de forma voluntaria por el sujeto pasivo exportador, quien se somete a un proceso de verificación a fin de determinar la pertinencia y validez del Crédito Fiscal correspondiente a los períodos comprometidos y vinculados con la exportación, de los cuales se pretende la devolución; procedimiento que se encuentra regulado por los arts. 126 y 128 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, que prevé que la emisión del Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM), es un procedimiento especial de revisión y evaluación, de los documentos pertinentes que sustentan la devolución, más aún cuando se trata de un CEDEIM posterior, aspectos que lo diferencian de un procedimiento común de determinación tributaria, sin ser excluyente de las facultades de la AT de verificar, fiscalizar, etc.

Continúa señalando que este procedimiento inicia con la notificación de la orden de verificación y requerimiento de documentación, para proceder con la revisión y evaluación del crédito fiscal comprometido para su devolución, y concluye con la emisión de una resolución administrativa que establece los resultados, lo que permite diferenciarlo de una determinación común y corriente, la cual se encuentra regulada por la sección IV Determinación de la deuda tributaria de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, e inicia con una orden de verificación o fiscalización y requerimiento de documentación, continua con la emisión y notificación de la vista de cargo, para que luego de la valoración de descargos se emita la resolución determinativa; diferenciándose del procedimiento especial de devolución tributaria, el cual consiste únicamente en la revisión y evaluación de facturas que respaldan un CEDEIM.

De lo anterior, establece que el art. 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, en el que la AGIT se ampara para declarar la prescripción, no es aplicable al presente caso, toda vez que se trata de una solicitud de devolución impositiva, cuyo procedimiento se encuentra claramente diferenciado por los arts. 125, 126 y 128 de la L. N° 2492, y reglamentado por la Ley de Exportación N° 1489 y el D.S. N° 25465; por lo que al ser la resolución administrativa emitida, producto de una solicitud de devolución impositiva, no existe vencimiento de pago que pueda ser utilizado por la AGIT para interpretar que el cómputo de la prescripción empezaría a correr a partir del 1 de enero del año siguiente, resultando imprescindible establecer que el inicio del cómputo de la prescripción para las devoluciones impositiva, se efectúa a partir del momento en que se produjo la devolución indebida.

Considera además, que la AGIT realizó una errónea diferenciación de procedimientos, y tras citar la Sentencia N° 013/2013 de 6 de marzo emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, agrega que el art. 47 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano señala que se consideran tributos omitidos a los montos indebidamente devueltos por la AT, disponiendo además el art. 128 del mismo cuerpo legal, que cuando se compruebe que la devolución impositiva autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos que reflejen hechos inexistentes, deberá emitirse una resolución administrativa consignando el monto indebidamente devuelto, tal como sucede en el presente caso, concluyendo, consiguientemente, de manera puntual que: 1) No existe vencimiento de pago en los procedimientos de devolución impositiva; y 2) El contribuyente ha comprometido créditos fiscales del 2007 en fecha posterior, ya que recién el 3 de abril y 25 de junio de 2008, presentó los formularios 1137 (Declaración única de devolución impositiva a las exportaciones provisionales) solicitando la devolución del crédito fiscal, habiendo sido estos procesados el 11 de agosto y 30 de diciembre de 2008, fechas en las que recién se emitieron los certificados de devolución impositiva, siendo estas últimas las que deben ser consideradas para el cómputo de la prescripción.

Conforme lo expuesto, establece que al tratarse de un procedimiento especial como es el CEDEIM, el hecho generador, se considera ocurrido en el momento en el que se perfeccionó la circunstancia material, esto es, al momento de la devolución impositiva realizada por la AT, debiendo efectuarse el cómputo para la prescripción a partir de esta fecha; consiguientemente, en el caso de autos este inició el 11 de agosto y 30 de diciembre de 2008, respectivamente, habiéndose notificado las órdenes de verificación el 9 de septiembre de 2011, con las cuales, en aplicación del art. 62-I. de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, se suspendió el curso de la prescripción, extendiéndose por seis meses más el cómputo del plazo, siendo por demás evidente que la R.A. N° 21-005-13, notificada el 28 de junio de 2013, se encuentra dentro del plazo vigente para ejercer sus facultades de verificación, interrumpiéndose con esta el término de la prescripción.

Transcribe como precedente doctrinario la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1246/12013 de 29 de julio, referida a la aplicación de los términos de prescripción modificados por las Leyes Nos. 291 y 317, y califica de incongruente el análisis de la AGIT, ya que demostró la suspensión a la prescripción, resultando más que evidente, que la alegada prescripción es completamente errada y carente de fundamento legal.

Finalmente señala que el contribuyente no puede alegar ignorancia de la norma con el fin de desconocer sus obligaciones tributarias, habiendo probado que la AGIT declaró una prescripción inexistente, toda vez que al tratarse de un procedimiento especial como es el CEDEIM, el cómputo del plazo debe realizarse a partir del momento en que se produjo la devolución impositiva, tal como lo dispone el art. 47 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, debiendo además considerarse las modificaciones efectuadas por la L. N° 317 para el cómputo del plazo, de cuya aplicación se evidencia que las facultades de verificación de la AT no prescribieron.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se REVOQUE de forma parcial la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 21-00005-13.

II. Contestación a la demanda presentada por la administración tributaria.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de enero de 2015, cursante de fs. 105 a 110, señalando lo siguiente:

Identifica los argumentos de la demanda, y como respuesta transcribe íntegramente los párrafos xiii al xxi de la fundamentación técnico jurídica contenida en su resolución jerárquica, tras lo cual puntualiza que el demandante con sus argumentos demuestra incongruencias, faltando a la verdad de los hechos y antecedentes del proceso.

Asimismo, hace notar que los argumentos de la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, ni demuestran o establecen de forma indubitable, la errada interpretación de la norma, pues el demandante se limita a realizar afirmaciones por demás generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por los cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente, no pudiendo suplir este tribunal la carencia de carga argumentativa del demandante, más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de los argumentos de la resolución jerárquica.

Cita y transcribe como jurisprudencia que respalda sus argumentos, las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ-0097/2010, AGIT-RJ-0522/2014, AGIT-RJ-1030/2014 y AGIT-RJ-1036/2014, referidas a la prescripción tributaria.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014 de 14 de abril, emitida por la AGIT.

III. Contenido de la demanda interpuesta por la Empresa Minera PAITITI EMIPA S.A.

III.1. Antecedentes de la demanda.

Refiere que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0558/2014 de 14 de abril, emerge de la impugnación de la R.A. N° 21-00005-13 de 26 de junio, emitida en el proceso de verificación posterior realizado por la AT a través de las Órdenes de Verificación Nos 00080VE0606 y 00090VE0047, resaltando que a la fecha de emisión de la R.A, las facultades de la AT para controlar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, y para imponer sanciones administrativas, ya se encontraban prescritas para los períodos noviembre y diciembre 2007, conforme lo establece el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

Añade que la verificación realizada bajo la modalidad CEDEIM POSTERIOR, se practicó en más de dos años, y que tras la impugnación de la referida resolución administrativa, la resolución jerárquica declaró prescrito sólo el período noviembre 2007, y no así el período diciembre 2007, habiendo ingresado a analizar en este último, los aspectos de fondo.

III.2. Fundamentos de la demanda.

a) La prescripción no declarada del período Diciembre/2007, en virtud a la aplicación retroactiva de las Leyes Nos. 291 y 317 promulgadas el año 2012, viola el principio *tempus comissi delicti* que rige para la ley sustantiva.

Refiere que para el período de noviembre 2007, la AGIT consideró un término de prescripción de cuatro años, sin embargo, a pesar de que no existió ningún cambio o modificación de la ley en diciembre 2007, adoptó para este mes el plazo de 5 años, empleando equivocadamente las leyes 291 y 317 que recién fueron promulgadas y publicadas en el año 2012, mismas que deben ser aplicadas sólo para lo venidero, esto es, para hechos e ilícitos ocurridos después del 22 de septiembre y 11 de diciembre de 2012, respectivamente, en virtud al art. 3 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano que establece la vigencia de las normas tributarias a partir de su publicación oficial, en consecuencia, ambas normas son inaplicables al mes de diciembre 2007.

Resalta, que toda vez que no existió modificación alguna al texto original del art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano en el período diciembre 2007, este tuvo como vencimiento el mes de enero 2008, iniciándose el cómputo de la prescripción el 1 de enero de 2009 y concluyendo el 1 de enero de 2013. Asimismo, señala que la prescripción de la acción de la AT para verificar, controlar e imponer sanciones, es un instituto jurídico que garantiza la estabilidad, certeza y seguridad jurídica, pues es precisamente para estos casos de inacción para los que se encuentra previsto, donde la AT ya no puede ejercer sus facultades.

Invoca como jurisprudencia referida a la prescripción, a la Resolución de Recurso de Alzada RA/LP N° 0039/2004 de 27 de mayo, confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico RJ STG-RJ N° 0013/2004, y ratificadas por el Auto Supremo N° 217/2008 de 27 de agosto, concluyendo que en este caso se deja claramente establecido el criterio para el cómputo de la prescripción y la correcta interpretación que debe efectuarse del art. 70-4, 5, 8 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y art. 11-5 del D.S. N° 21530.

Solicita pronunciamiento expreso sobre la jurisprudencia invocada, denunciando que la AGIT omitió considerar aspectos relativos a la validez de la aplicación de las normas en el tiempo, constituidos en principios jurídicos universales, pues la aplicación del derecho sustantivo se rige por el *tempus comissi delicti*, cuya aplicación esta ratificada por diversos fallos constitucionales, como ser la S.C. N° 1362/2004-R de 17 de agosto, concordante con el D.S. N° 27874, que a su vez enuncia dicho principio; por lo que conforme la jurisprudencia constitucional y los principios generales del derecho, la interpretación de la AGIT resulta equivocada por ser contraria a la irretroactividad de las leyes, prevista en la Constitución Política del Estado, debiendo aplicarse a la gestión 2007 el texto original de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

Aclara que la Resolución Jerárquica no considera ninguna suspensión al cómputo de la prescripción, ya que esta solo se aplica a los casos de fiscalización, que son distintas a las verificaciones del CEDEIM posterior, donde las etapas y plazos son diferentes, pues en el caso de autos la AT debió revisar toda la documentación de la devolución dentro del plazo de vigencia de las boletas de garantía que los exportadores entregan al momento de recoger los CEDEIM, sin embargo demoró más de dos años en hacerlo, motivos por los cuales solicita la prescripción de todos los cargos contenidos en la resolución administrativa impugnada.

b) La validez de las pruebas presentadas ante la instancia de alzada que fueron desestimadas por la AGIT, porque supuestamente no fueron presentadas ante la AT durante el desarrollo de la verificación.

Reclama que la AGIT transgrede su legítimo derecho a la defensa, ya que la documentación a la que se hace referencia fue presentada dentro del término probatorio de 20 días en el recurso de alzada, lo que la habilita como prueba, sin necesidad de acreditar su reciente obtención, vulnerándose con su rechazo los derechos que le asisten y aplicándose incorrectamente el art. 81 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, no siendo posible que toda la prueba sea excluida.

Considera ilegal que la AGIT exija formalidades e invalide prueba que fue valorada en la instancia anterior, donde no se efectuó ninguna observación a la misma, sino que más al contrario, en virtud a esta se dejó sin efecto los cargos del período diciembre 2007, por lo que la posición de la AGIT le ocasionó indefensión e inseguridad jurídica, ya que se niega a compulsar la prueba, solo porque presume que no fue presentada dentro del proceso de verificación, aclarando que toda la documentación contable fue presentada oportunamente, sin que exista ningún requerimiento pendiente de entrega, en consecuencia, su presentación fue oportuna, pues no existe acta de incumplimiento de deberes por falta de presentación de documentos.

III.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014, y en consecuencia se declaren prescritas las facultades de la AT para verificar el período diciembre 2007, dejando sin efecto la R.A. N° 21-00005-13 de 26 de junio.

IV. Contestación a la demanda presentada por EMIPA S.A.

IV.1 La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de noviembre de 2014, cursante de fs. 289 a 306, señalando lo siguiente:

a. Cuestión previa.

Señala que el vencimiento del plazo de noventa días, para la interposición de la demanda contencioso administrativa, para EMIPA, finalizó el 21 de julio de 2014, fecha en la que Rodolfo Pablo Aguirre Acosta y Joaquin Fernando Zenteno Sejas, en calidad de apoderados de dicha empresa, presentaron memorial de demanda, sin embargo este fue observado, solicitándose la presentación de contrato de mandato especial para proseguir la presente causa, por lo que posteriormente otra abogada, presentó nuevo Testimonio de Poder N° 1514/2013 otorgado el 31 de julio de 2014; de lo que deduce que el memorial presentado dentro de plazo el 21 de julio de 2014, no puede ser considerado como un acto que cumpla lo previsto en los arts. 327, 780 y 92 del Cód. Pdto. Civ., puesto que no se acompañó el testimonio poder de representación específica, tal como exige el art. 835-I del Cód. Civ., y ante la observación, correspondía la presentación de un testimonio poder que hubiese sido otorgado máximo hasta el 21 de julio de 2014, pues si la fecha es posterior, se evidencia que al momento de finalizar el plazo, los representantes no se encontraban facultados para actuar a nombre de EMIPA ante el Tribunal Supremo de Justicia, careciendo de legitimación activa y mandato legal, siendo además ajena la abogada que presentó el memorial de subsanación, quien no ostentaba el patrocinio, motivo por el que no debió ser considerado en esta instancia.

b. Responde negativamente la demanda.

Respecto a los argumentos sobre la prescripción en la demanda, señala que las observaciones del demandante fueron resueltas de forma clara y detallada en el acápite "IV. 4.2. Sobre la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria y la suspensión de la prescripción por notificación de la orden de verificación de la resolución jerárquica, pese a ello, puntualiza que la AGIT evidenció que la AT emitió Resolución Administrativa N° 21-00005-13, estableciendo importes indebidamente devueltos por los periodos noviembre y diciembre 2007, correspondiendo aplicar para el cómputo de la prescripción los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano modificados por la L. N° 291 y la L. N° 317, conforme a los cuales, los cuatro años para la prescripción del periodo de noviembre 2007, iniciaron el 1 de enero de 2008 y concluyeron el 31 de diciembre de 2011, y los cinco años para el periodo diciembre 2007, iniciaron el 1 de enero de 2009 y concluyeron el 31 de diciembre de 2013, sin embargo, este último se interrumpió con la notificación de la referida Resolución Administrativa, lo que demuestra el correcto análisis normativo.

Asimismo, respecto a la jurisprudencia invocada refiere que no corresponde su aplicación al caso de autos, toda vez que el art. 5 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, contempla con carácter limitativo las fuentes del derecho, por lo que dicho precedente no constituye jurisprudencia vinculante en sede administrativa, además que sus fundamentos corresponden a la abrogada L. N° 1340, no afectando al presente proceso, siendo por demás evidente que el mismo no es similar al presente caso, motivo por el cual la demanda carece de asidero legal.

En cuanto a los documentos ofrecidos como prueba después de emitida la resolución administrativa, sostiene que la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva el deber irrefutable de respaldar con información fehaciente los gastos efectuados por el exportador, que son objeto de devolución, siendo en consecuencia, responsabilidad exclusiva del interesado el presentar la documentación pertinente. Califica a los argumentos del demandante de ambiguos y nada claros, ya que no precisa los medios probatorios a los que se refiere, o como debieron ser valorados, limitándose a denunciar la violación del art. 81 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, lo que demuestra que no existe una identificación puntual de los medios probatorios sobre los cuales el tribunal pueda emitir criterio, más aún cuando la demanda y sus fundamentos son el eje sobre el cual se debe fallar, aspecto que no puede ser subsanado con posterioridad.

Sin perjuicio de lo señalado, manifiesta que de la revisión de antecedentes observó que la AT elaboró el papel de trabajo "Notas Fiscales no válidas para la solicitud de la devolución impositiva", observando para el periodo de diciembre las Facturas N° 2755179002422 y 402, con el Código 1 por no estar vinculadas a la actividad gravada, advirtiéndose que respecto a ellas el sujeto pasivo no ofreció argumentos que desvirtúen dicha observación, limitándose, incluso en el periodo probatorio de la instancia de alzada, a ratificar como pruebas las mismas facturas sin dar mayor explicación, ni demostrar su vinculación con la actividad gravada.

Respecto a las facturas observadas por no tener medios fehacientes de pago, indica que la AT notificó a EMIPA con las ordenes de verificación y requerimientos de información, en los cuales solicita medios fehacientes de pago de las facturas de compra mayores a 50.000 UFV's, si bien no incluyó de forma específica a las DUI's, EMIPA al proporcionar el detalle de compras incluye el detalle de sus importaciones, debiendo respaldar a partir de este momento dichas compras con los medios de pago que prevé el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874.

Detalla los fundamentos contenidos en la resolución jerárquica para la depuración de cada una de las facturas y DUI's observadas por no acreditar medios fehacientes de pago, e indica que en ningún momento la AT y la AGIT vulneraron el derecho a la defensa del contribuyente, ya que se puso a su conocimiento todos los actos administrativos, así como los cargos y la prueba a presentar, de igual manera dentro de la etapa recursiva se comunicó la normativa vigente en cada uno de los actuados, pretendiendo el demandante tergiversar el derecho que le asiste, sin explicar cómo las pruebas aportadas desvirtúan los reparos establecidos por la AT, ni tampoco aclarar cuál es la prueba que presentó oportunamente con anterioridad a la etapa de impugnación, citando al efecto la S.C. N° 0287/2003-R de 11 de marzo, referida a la inexistencia de indefensión, en razón a una actitud voluntaria o falta de diligencia.

Transcribe los fundamentos expuestos en los acápites IV.4.2. y IV.4.3 de la resolución jerárquica, y señala que esta resolución se encuentra debidamente fundamentada, siendo los argumentos del demandante incongruentes y falsos, además de que no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos de la AGIT, debiendo considerarse que la demanda es la base sobre la cual el tribunal debe fallar, conforme el precedente de la Sentencia N° 238/2013 de 5 julio, dictada por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Finalmente, refiere que el demandante no demuestra la errada interpretación de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales considera que su pretensión no fue valorada, no pudiendo suplirse

la carga argumentativa, más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada. Cita y transcribe como jurisprudencia, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 1444/2013 de 13 de agosto, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre de la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia y la S.C. N° 287/2003- R de 11 de marzo, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

IV.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014 de 14 de abril, emitida por la AGIT.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

V.1 El 17 de septiembre de 2011, la AT notificó a EMIPA con las órdenes de verificación Externa-CEDEIM N° 0008OVE0606 y 0009OVE0047, dando inicio a la verificación del IVA crédito fiscal, bajo la modalidad cedeim posterior, de los períodos noviembre y diciembre de la gestión 2007.

V.2 Tras solicitar ampliación del plazo para la entrega de la documentación requerida, en 17 y 31 de octubre, 11 y 14 de noviembre, todas de 2011, EMIPA presentó la referida documental, conforme al detalle contenido en actas de recepción de documentos.

V.3 El 28 de junio de 2013, la AT notificó al sujeto pasivo la R.A. N° 21-00005-13, que establece un importe indebidamente devuelto a EMIPA de Bs 433.725; mismo que a la fecha de la resolución, asciende a un importe de Bs 832.734; y comprende tributo omitido e intereses.

V.4 Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución administrativa, la ARIT Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0854/2013 de 2 de diciembre, resolviendo revocar parcialmente la R.A. N° 21-00005-13, modificando el importe de crédito fiscal inicialmente depurado de 380.644,51.- a 25.138,43.- y manteniendo firme la observación de la AT al mantenimiento de valor por Bs, 53.081,00.-

V.5 Contra esta determinación, tanto el contribuyente como la AT, interpusieron Recurso Jerárquico, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014 de 14 de abril, que resolvió revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, dejando sin efecto legal, por prescripción, la deuda tributaria correspondiente al período fiscal de noviembre 2007, y manteniendo firme y subsistente el importe de Bs 249.104; devuelto indebidamente, por el período diciembre de 2007.

VI. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Para la demanda de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales:

1. Si el cómputo del término de la prescripción, para los procedimientos de devolución impositiva, debe iniciarse a partir de la emisión de los certificados de devolución impositiva.

2. Si la notificación con la orden de verificación suspende por el plazo de 6 meses el curso de la prescripción.

Para la demanda de la Empresa Minera Paitití EMIPA S.A.:

1. Si corresponde aplicar las modificaciones dispuestas en las Leyes Nos. 291 y 317 de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, para el cómputo de la prescripción de los períodos noviembre y diciembre 2007.

2. Si la prueba presentada ante la instancia de alzada, debió ser considerada y valorada por la AGIT.

VII. Cuestión previa.

En respuesta a la cuestión previa reclamada por la AGIT en su memorial de respuesta a la demanda de EMIPA S.A., corresponde señalar, en primer lugar, que si la intención de la AGIT era desconocer y desacreditar la personería de los demandantes, esta debió hacerlo a través de la interposición de la excepción previa correspondiente, en el plazo y forma determinados por el art. 336 del Cód. Pdto. Civ., no pudiendo subsanar esta omisión en la contestación a la demanda, ni solicitar se considere la misma recién en la resolución de la demanda principal; sin embargo, con la finalidad de aclarar la admisión de la demanda, y tras revisar las actuaciones de este tribunal, se advierte que en cumplimiento al art. 333 del C.P.C., se efectuó observación al contrato de mandato presentado adjunto a la demanda, habiendo sido subsanada dicha observación por el demandante dentro de plazo oportuno, correspondiendo legalmente la admisión de la demanda presentada, en resguardo al principio de acceso a la justicia, que procura la posibilidad a toda persona de acudir al ámbito jurisdiccional en búsqueda de protección de los derechos e intereses afectados, reconocido en los arts. 115, 119 y 120 de la C.P.E., y al principio in dubio pro actione, bajo el cual la formalidad administrativa ilimitada no debe privar a los administrados en el ejercicio de sus derechos subjetivos.

VIII. Análisis del problema jurídico planteado.

En virtud a que los puntos de controversia de la demanda de la AT y el primer punto de controversia de la demanda de EMIPA S.A., se refieren a aspectos relacionados con el cómputo del término de la prescripción, se efectuará en primer lugar el análisis de los mismos, a efecto de determinar, de forma integral, si es correcto el cómputo realizado por la AGIT para verificar si las facultades de verificación y determinación de la AT habrían efectivamente prescrito; correspondiendo ingresar al análisis del desarrollo del proceso sólo en caso de constatarse que estas si se encontraban vigentes, pues de lo contrario corresponderá declarar la prescripción.

El término "prescripción" en derecho, comprende la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo, teniendo como objeto otorgar seguridad jurídica al obligado, ya que representa la garantía de aplicación objetiva de la ley, de modo tal que los individuos conozcan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones.

En el ámbito tributario, el instituto de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la AT de ejercitar sus facultades de verificación, control, fiscalización, sanción, cobro, etc., en contra del sujeto pasivo.

La legislación boliviana contempla esta figura jurídica en el art. 59-I. de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, cuyo texto original dispone: "1. Prescribirán a los 4 años las acciones de la AT para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria"; por su parte el art. 60-I. del mismo cuerpo legal, referido al cómputo para la prescripción, prevé: "Excepto en el núm. 4 parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo."

VIII.1. Sobre el cómputo de la prescripción para procedimientos de devolución impositiva.

La AT manifiesta que en el caso de autos no es posible computar el término de prescripción conforme las reglas establecidas en la normativa precedente, ya que al tratarse de un procedimiento especial de devolución impositiva, este no contempla un vencimiento de pago, debiendo considerarse en estos casos la fecha de emisión del CEDEIM como inicio del término de prescripción, encontrándose esta situación regulada por el último párrafo del art. 47 y los arts. 125, 126 y 128 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, que establecen:

"Art. 47 (Componentes de la deuda tributaria)... También se consideran como tributo omitido, los montos indebidamente devueltos por la administración tributaria expresados en unidades de fomento a la vivienda (UFV)"

"Art. 125 (Concepto) La devolución impositiva es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la ley, restituyen en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma requisitos y plazos".

"Art. 126 (Procedimiento) I. Las normas dictadas por el poder ejecutivo regularán las modalidades de devolución tributaria, estableciendo cuando sea necesario parámetros, coeficientes, indicadores u otros, cuyo objetivo será identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, así como el tipo de garantías que respalden las devoluciones.

II. La administración tributaria competente deberá revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria. Dicha revisión no es excluyente de las facultades que asisten a la administración tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable, según las previsiones y plazos establecidos en el presente código.

III. La administración tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la administración tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiar"

"Art. 128 (Restitución de lo indebidamente devuelto). Cuando la administración tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una resolución administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en unidades de fomento a la vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de 20 días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente código, sin perjuicio que la administración tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente."

De la revisión de la normativa expuesta, se advierte que la misma en ningún momento establece que el cómputo de la prescripción para la verificación de crédito fiscal emergente de procedimientos de devolución impositiva, difiera de los parámetros establecidos en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, esto en razón a que si bien la devolución impositiva es efectivamente una facultad de la AT, distinta a la de determinación de tributos, no se puede desconocer que esta se encuentra condicionada al desarrollo previo o posterior de una verificación del crédito fiscal cuya devolución se solicita, procedimiento a través del cual se determina el importe que se encuentra debidamente respaldado y que puede ser devuelto; ante esta situación, no debe confundirse la facultad que tiene la AT para efectuar la devolución impositiva, con la facultad de verificación de la AT reconocida en el art. 100 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, la cual se ejercita en este caso precisamente para determinar la validez del crédito fiscal contenido en cada una de las facturas que respaldan la devolución impositiva, con la finalidad de evidenciar su correcta apropiación y el cumplimiento de las disposiciones legales referidas al IVA, constituyéndose en el objeto de esta verificación, las transacciones registradas en dichas facturas, y no el acto de devolución en sí, como pretende hacer creer el demandante, puesto que si así fuera no podría existir verificación previa a la devolución.

En este contexto, se evidencia que la AT con la emisión y tramitación de las Órdenes de Verificación Externa-CEDEIM N° 0008OVE0606 Y 0009OVE0047, hizo uso de su facultad de verificación sobre las facturas declaradas en los períodos noviembre y diciembre

2007, por lo que de conformidad con el art. 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, los vencimientos de los períodos de pago se consolidaron en diciembre 2007 y enero 2008, respectivamente, en consecuencia, el cómputo de la prescripción para el período noviembre 2007 inició el 1 de enero de 2008, y para el período diciembre 2007 inició el 1 de enero de 2009; gozando la AT del tiempo necesario para iniciar y concluir un proceso de verificación, a efecto de determinar si el importe sujeto a devolución se encontraba debidamente respaldado, evidenciándose negligencia en el accionar de la AT, quien a pesar de haber iniciado dicha verificación en la gestión 2011 no concluyó la misma sino hasta julio del 2013, no siendo atribuible esta demora al contribuyente, ni defendible con la proposición de una nueva forma de cómputo de la prescripción, que tiene como única finalidad de justificar su inactividad, cuando la norma no prevé excepción alguna para estos procedimientos.

En esta línea, ya se ha pronunciado la sala plena de este Tribunal en la Sentencia N° 35/2016 de 15 de febrero, en la que señala: “De la normativa citada se concluye, que si la AT evidenció un monto indebidamente devuelto, debió calcular el mismo considerando el primer día en que se produjo la devolución indebida; y no así tomar esa fecha para el inicio del cómputo de la prescripción del tributo o para imponer sanciones que emergen de los períodos verificados o fiscalizados, cuando la figura de la prescripción se encuentra regulada por el Cód. Trib. Boliviano, suficientemente desarrollada líneas arriba, asimismo, el texto del art. 128 Cód. Trib. Boliviano, no distingue ni se exceptúa su aplicación por procedimiento, en ese entendido al establecerse el término de 4 años para que la AT pueda determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, cuando provengan de un proceso de determinación u otros procesos especiales, como el de; devolución impositiva, restitución de lo indebidamente devuelto u otro procedimiento. En autos la entrega de los CEDEIM, que según la AT fue el 18 de enero de 2007, efectivamente conforme se encuentra afirmado en la Resolución que se impugna, no inició en el cómputo del término de la prescripción respecto a las obligaciones tributarias que emergieron en los períodos fiscales de agosto y noviembre de la gestión 2005. Por lo tanto en el caso, es correcta la aplicación del régimen de la prescripción establecida en los arts. 154, 59 y siguientes de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano.”

VIII.2. Sobre la suspensión del curso de la prescripción por la notificación de la orden de verificación.

El art. 62-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, prevé: “El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses.”

La AT reclama que la AGIT, en virtud al razonamiento expuesto por la sala plena de este Tribunal en su Sentencia N° 013/2013 de 6 de marzo, debió considerar para el cómputo de la prescripción la suspensión de seis meses establecida en la norma, ya que no existe diferencia entre los procesos de verificación y fiscalización, por lo que la notificación con la orden de verificación surte los mismos efectos en relación a la suspensión del curso de la prescripción.

Con carácter previo, corresponde señalar que hasta ahora este Tribunal ha establecido en Sentencias previas como ser la 351/2015 de 21 de julio, 161/2016 de 21 de abril, y la propia 013/2013 de 6 de marzo, entre otras, que el art. 62-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, no debe ser interpretado de forma aislada o individual, sino como parte del conjunto normativo contemplado en esta ley, por lo que debe entenderse en un sentido amplio y finalista; es decir, como las atribuciones que ejercerá la administración tributaria en el ámbito de su competencia que son el control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación y determinación. Entonces, el procedimiento de fiscalización se puede dar ya sea por el procedimiento de verificación a través de una orden de verificación o por el procedimiento de fiscalización con una orden de fiscalización que en los hechos exteriorizan la facultad de la administración tributaria de ejercitar su atribución de determinación tributaria, cumpliendo con la notificación al administrado con cualquiera de estos actos para que proceda la suspensión del curso de la prescripción.

Este razonamiento resultaba hasta entonces además concordante con el art. 2 de la RND 10-005-13 “reglamento a la aplicación operativa del procedimiento de determinación”, en el que la propia AT reconoce que: “La presente disposición se aplica a todos los procesos de fiscalización iniciados por el Servicio de Impuestos Nacionales en las siguientes modalidades: a) Fiscalización total (...); b) Fiscalización parcial (...); c) Verificación externa (...); y d) Verificación interna”; evidenciándose que bajo la misma lógica la AT ha establecido como único procedimiento de determinación a la fiscalización, y asimiló como modalidades de ella a los procesos de verificación y fiscalización propiamente dicha, diferenciándolas sólo en razón al alcance que tienen cada una de ellas.

Al respecto, se debe reconocer que si bien la AT y hasta ahora este tribunal, han asumido esta posición, las disposiciones referidas a los procedimientos de determinación contempladas en los arts. 95 y 100 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y los arts. 29 al 32 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), reconocen a cada una de estas como facultades independientes de la AT, estableciendo textualmente que la determinación de la deuda tributaria, puede efectuarse a través de procedimientos diferenciados, como son los de fiscalización y verificación, precisando como modalidades de fiscalización a: la determinación total o parcial; y como modalidades de verificación: a verificación y control puntual de hechos que incidan en la determinación del tributo, y la verificación y control del cumplimiento de los deberes formales; definiendo de forma específica el procedimiento y requisitos para el desarrollo de la fiscalización y estableciendo que el procedimiento para la verificación será regulado por la AT, debido a que no existe regulación específica en la ley y el D.S. para este.

Ante esta situación, el simple hecho de que la AT haya asimilado para la verificación el mismo procedimiento establecido para la fiscalización, diferenciándolo solo en cuestión de plazos, no significa que pueda desconocerse la naturaleza distinta de cada una de estas facultades, aspecto que ha sido considerado así por la AGIT y que incluso ahora la propia AT reconoce, cuando en los arts. 2 y 3 de la RND 10-032-16 de 25 de noviembre “procedimiento de determinación y devolución impositiva por la AT”, establece: “Artículo 2. (Alcance).- La presente disposición se aplica a los procesos de fiscalización y verificación de adeudos tributarios y de devolución impositiva.

Artículo 3. (Definiciones).- A objeto de la presente resolución se tienen las siguientes definiciones:

a) Fiscalización total. Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza todos los impuestos por los cuales se encuentra alcanzado el sujeto pasivo, de por lo menos una gestión fiscal.

b) Fiscalización parcial. Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos de uno ó más períodos fiscales, por los cuales se encuentra alcanzado el sujeto pasivo.

c) Verificación. Es el control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar que podrá ser ejecutado a través de una verificación externa o verificación interna.

c.1) Verificación externa: Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos y de uno o más períodos fiscales de una gestión, sobre los cuales se tiene identificada una o más observaciones puntuales, incluidos los procesos de fiscalización por devolución impositiva.

c.2) Verificación interna: Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales, tiene establecido un alcance de revisión específico y puntual de hechos y transacciones de uno o más impuestos y de uno o más períodos fiscales mensuales de una gestión.”

De donde se tiene, que la propia AT, reconoce que la determinación no se realiza sólo a través de los procesos de fiscalización, sino que se ejecuta a través de los procesos de fiscalización y verificación, no siendo estos últimos modalidades del primero, lo propio ocurre cuando en las definiciones se conceptualiza de forma diferenciada a cada uno de ellos, todo esto en virtud a lo dispuesto en la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano y el D.S. N° 27310, pues de acuerdo a esta normativa la verificación, tiene como objeto la revisión de determinados hechos o transacciones de forma puntual, los cuales son identificados con anterioridad por la AT para limitar su accionar en el desarrollo de la verificación, ya que incluso cuenta ya con observaciones iniciales provenientes de la Gerencia Nacional de Fiscalización, no pudiendo en el transcurso de la misma ampliar su alcance, ni ingresar a verificar otros hechos o transacciones que no sean los descritos en la orden de verificación, a pesar de que encuentre evidencia de que hubieren hechos conexos que necesiten ser revisados o afecten al impuesto en cuestión, así como tampoco el resultado de la verificación puede afectar a otros impuestos, ni impedir que la AT haga uso de su facultad de fiscalización posteriormente.

Asimismo, respecto al procedimiento de fiscalización el art. 104 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, señala textualmente: “Sólo en casos en los que la administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización emitida por autoridad competente de la administración tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan”; evidenciándose además de los anteriores conceptos, que esta atribución conlleva una facultad mayor de la AT para poder fiscalizar todos los aspectos referidos a un impuesto determinado, debiendo verificar en este no solo determinados hechos, sino en realidad todos los factores que pueden afectar a uno o más impuestos, de una o más gestiones, sin la necesidad de identificar previamente los hechos o transacciones que serán objeto de la revisión, y cuya ejecución representa un proceso más complejo para la AT, pues de la misma pueden emerger observaciones a hechos o transacciones que afecten uno o más impuestos, e incluso la documentación revisada en este tipo de procesos debe respaldar de forma general el funcionamiento de la empresa y no así solo un determinado hecho o transacción, representando el desarrollo de múltiples actividades de la AT, motivo por el cual el legislador ha previsto la suspensión del curso de la prescripción sólo para este procedimiento.

Consecuentemente, se evidencia la existencia de diferencias considerables entre ambos procedimientos, y en virtud a que la prescripción y sus causas de suspensión, pueden ser establecidas únicamente por la ley, en el caso, establecido como está que se trata de un procedimiento de verificación de determinados hechos o transacciones, pues en este caso de ceoim posterior, se verificaron solo aquellas facturas y transacciones cuyo crédito fiscal ha sido objeto de devolución, y no así todo el impuesto, no corresponde la aplicación del art. 62-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, que prevé únicamente la suspensión en caso de notificación con el inicio de fiscalización individualizada al contribuyente; no existiendo vacío legal en esta norma que requiera una interpretación extensiva o análoga, ya que establece con precisión y claridad las casusas que darán lugar a la suspensión del curso de la prescripción, no siendo posible la aplicación del art. 8 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, de manera extensiva o restrictiva en el presente caso, en observancia y aplicación del principio de reserva legal, ya que si bien se admite la posibilidad de aplicar la analogía para llenar vacíos legales, expresamente se determina que en virtud de ella, “...no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.”; más aún ahora que la propia AT ha reconocido el carácter independiente de ambos procesos.

VIII.3. Sobre la aplicación de las modificaciones dispuestas en las Leyes Nos. 291 y 317 de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, para el cómputo de la prescripción de los períodos noviembre y diciembre 2007.

El art. 109-I de la C.P.E. señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117. I de la misma norma, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.O.J. que prevé: “... que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar.”

Ahora bien, la prohibición de irretroactividad de las disposiciones legales, se encuentra prevista en el art. 123 de la C.P.E., que dispone: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.”; concordante con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, puesto que en su art. 5, señala que: “La ley sólo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie

puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordena”, en el mismo sentido el art. 11 de la Declaración de Derechos Humanos, indica que: “Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el derecho nacional o internacional”.

De lo anterior se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad y es que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna en tanto no se encuentre legalmente en vigencia en ese momento, intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos que establece que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resultan plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos, conforme a las atribuciones de control de legalidad de éste tribunal, en mérito a la demanda planteada y los datos del proceso debe partirse del análisis del principio de favorabilidad que rige en materia penal, aplicable también al ámbito punitivo administrativo, a efecto de recordar que su aplicación opera como una excepción al principio de irretroactividad de la ley señalado en el art. 123 de la C.P.E., solo cuando la nueva ley (sea material, procesal o de ejecución) beneficie al sujeto sobre el que deba ser aplicada, ya como procesado o condenado, en el ámbito jurisdiccional como administrativo, pues evidentemente, la irretroactividad como principio jurídico se funda en la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica, uno de cuyos tres componentes es el de la certeza, en sentido de que las reglas del juego ciudadanas no sean alteradas para atrás; empero, el art. 150 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, prevé excepcionalmente que: “Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera benefician al sujeto pasivo o tercero responsable.”.

Ahora bien, el objeto de la controversia reclamado por EMIPA S.A. en su demanda, versa sobre la actuación de la AGIT al pretender aplicar las modificaciones realizadas a los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, al cómputo de la prescripción para el período diciembre 2007, ya que de acuerdo a la resolución jerárquica este inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre 2013, bajo el argumento de que las acciones de la AT prescriben a los cinco años en la gestión 2013.

En tal mérito, por lo expuesto precedentemente, se evidencia que la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, fueron aplicadas erróneamente al caso de autos sólo por ser contemporáneas al momento de la resolución en sede administrativa, sin embargo, estas no se constituyen en los hechos, una disposición legal más benigna para el ahora demandante, que permita aplicar el principio de favorabilidad, por lo que no corresponde su aplicación retroactiva a los periodos sujetos a fiscalización, que corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2007, debiendo aplicarse la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjeron y perfeccionaron los mismos, esto es, el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012, por lo que en el presente caso para el período noviembre 2007, cuyo vencimiento de pago se consolidó en diciembre 2007, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2008 y concluyó el 31 de diciembre de 2011; y para el período diciembre 2007, cuyo vencimiento de pago se consolidó en enero 2008, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012.

En atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, son evidentes por los datos que cursan en obrados, evidenciándose que se ha producido lesión de derechos con la resolución impugnada, ya que el instituto de la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, y representa la garantía de aplicación objetiva de la Ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones; correspondiendo dejar establecido que la prescripción alcanza a las acciones o facultades de la AT para verificar y determinar la obligación impositiva, quien en el caso de autos dejó voluntariamente precluir su derecho, en virtud la inacción o negligencia en el proceso de determinación impositiva provocando la extinción de sus facultades en el presente caso.

VIII.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, y las pretensiones de las demandas, se concluye en virtud a los argumentos expuestos, que en este caso la AGIT debió efectuar el cómputo de la prescripción bajo los parámetros y análisis expuesto precedentemente, a efecto de comprobar si las acciones de la AT para verificar tributos y determinar la deuda tributaria, aún se encontraban vigentes al momento de emitirse la R.A. N° 21-00005-13, que determina un importe indebidamente devuelto y en consecuencia una deuda tributaria en contra del contribuyente, pues de la aplicación de estos criterios se concluye que:

Para los periodos sujetos a verificación, corresponde aplicar el cómputo del término de la prescripción de acuerdo a lo establecido en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, en su texto original, por encontrarse vigente al momento del perfeccionamiento del hecho generador, evidenciándose que no existe ninguna norma que prevea un cómputo diferenciado para los casos de devolución impositiva y que no concurre ninguna causal para la suspensión del curso de la prescripción establecidas en el art. 62 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, por no ser asimilable la notificación de la orden de verificación a la orden de fiscalización, debiendo efectuarse el cómputo de la siguiente manera:

- Para el período noviembre 2007, cuyo período de vencimiento de pago se consolidó en diciembre de 2007, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2008 y concluyó el 31 de diciembre de 2011, no existiendo causal de suspensión del curso de la prescripción, de lo que se tiene que a pesar de que la Orden de Verificación N° 0008OVE0606 fue notificada el 17 de septiembre de 2011, la R.A. N° 21-00005-13 que determina un importe indebidamente devuelto, fue notificada recién el 28 de junio de 2013, encontrándose a esta fecha prescritas las facultades de verificación y determinación de tributos de la AT.

- Para el período diciembre 2007, cuyo período de vencimiento de pago se consolidó en enero de 2008, el cómputo de la prescripción inició el 1 de enero de 2009 y concluyó el 31 de diciembre de 2012, no existiendo causal de suspensión del curso de la prescripción, de lo que

se tiene que a pesar de que la Orden de Verificación N° 0009OVE00047 fue notificada el 17 de septiembre de 2011, la R.A. N° 21-00005-13 que determina un importe indebidamente devuelto, fue notificada recién el 28 de junio de 2013, encontrándose a esta fecha prescritas las facultades de verificación y determinación de tributos de la AT.

Consecuentemente, siendo atribución de este tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, en virtud de los fundamentos constitucionales citados, asumiendo su rol controlador de garantías constitucionales conforme lo establece el art. 115-I y 410 de la C.P.E., concordante con el art. 15-I de la L.O.J., siendo que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la incorrecta aplicación de la norma, se concluye que la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014 de 14 de abril, lo hizo interpretando y aplicando incorrectamente las normas legales citadas.

En este entendido, no debemos pasar por alto que los actos de la administración pública deben estar sometidos exclusivamente a la norma, en el presente caso los actos de la AGIT, debieron someterse plenamente a normativa vigente a momento de producirse el hecho generador. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar prescritos los periodos noviembre y diciembre de la gestión 2007, respecto al impuesto al valor agregado, no correspondiendo ingresar al análisis del último punto de controversia, por quedar sin efecto el proceso desarrollado en virtud a lo dispuesto en este fallo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, y PROBADA la demanda interpuesta por la Empresa Minera Paitití EMIPA S.A., en su mérito, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0558/2014 de 14 de abril, declarando prescrito el período diciembre 2007, inclusive.

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

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



519

AGRICOMSEEDS S.R.L.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 21 a 27 y el memorial de subsanación de fs. 50, en los que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 497/2014 de 31 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 51, la contestación de fs. 77 a 82, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 95 a 96 vta. y 101 a 102 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los fundamentos jurídicos de la S.C. N° 0871/2010-R de 10 de agosto, referida al debido proceso en su elementos motivación y valoración de la prueba, y señala que la autoridad demandada en su resolución jerárquica, no efectuó una fundamentación objetiva y valoración de las pruebas presentadas, incurriendo inclusive en incongruencia con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1982/2013, emitida en el mismo proceso, en la que resolvió anular la Resolución de Alzada ARIT/SCZ/RA N° 0574/2013 de 1 de julio, e instruyó a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, emitir una nueva en la que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, así como respecto a las pruebas de reciente obtención presentadas ante esa instancia; sin embargo, la instancia de alzada emitió nueva Resolución ARIT-SCZ/RA N° 003/2014, incumpliendo dicha instrucción, ya que no se pronunció

sobre todos los aspectos planteados, resultando, en consecuencia incomprensible que ahora la AGIT confirme dicha resolución, vulnerando flagrantemente su derecho a la defensa y al debido proceso.

a. Sobre la falta de fundamentación y valoración fáctica de las pruebas presentadas al momento de emitir la vista de cargo.

Refiere que en el recurso de alzada, impugnó la vista de cargo, debido a la falta de valoración de las pruebas presentadas durante la verificación, pues en esta se estableció la invalidez de su crédito fiscal, argumentando simplemente la ausencia de respaldo contable y/o documento financiero, y señalando textualmente que el detalle de observaciones se encuentra plasmado en el papel de trabajo que forma parte del expediente. Ante esta situación, en la etapa de descargos, entregó nuevamente la misma documentación presentada durante la verificación, misma que recién fue valorada de forma clara y fáctica en la resolución determinativa, encontrándose en consecuencia la vista de cargo, viciada de nulidad conforme lo establece el parág. III del art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

En virtud a estos argumentos, interpuso recurso de alzada ante la ARIT Santa Cruz, quien en su resolución omitió referirse a estos aspectos, y consideró solo los fundamentos expuestos por la AT, sin efectuar la valoración de la realidad de los hechos, motivo por el cual la resolución jerárquica resolvió anular la primer resolución de alzada, instruyendo a la ARIT la emisión de una nueva que se pronuncie sobre todos los reclamos expuestos, sin embargo la ARIT nuevamente emitió resolución sin pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas, pero incomprensiblemente, la AGIT resolvió confirmar la nueva resolución, evidenciándose la vulneración a sus derechos a la defensa y al debido proceso, ante la falta de fundamentación fáctica de los hechos, en la resolución de alzada.

b. De la incorrecta interpretación de la normativa legal que sustenta la supuesta contravención.

Considera que la AGIT no se pronunció sobre la Fact. N° 2573, emitida por Viñedos y Campos de Solana por la compra de cien botellas de vino para canastones navideños, la cual fue depurada por no encontrarse vinculada con la actividad gravada, ratificándose esta depuración en la resolución de alzada bajo el argumento de que no existe documentación que establezca que las compras fueron en beneficio de sus dependientes, como ser planillas de sueldos y salarios, detalles de canastones entregados al personal dependiente, u otros que evidencien su vinculación con la actividad gravada; denunciando en virtud al art. 104-II de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, que para que se observe la ausencia de cierta documentación, previamente debió observarse el requerimiento de la documentación extrañada, ya que no puede ser sancionado por el incumplimiento de un requerimiento no efectuado, pues la orden de verificación emplaza sólo a la presentación de medios de pago de las facturas observadas, no existiendo requerimiento adicional de documentación ni acta de contravención que deje constancia de la falta de presentación de la documentación referida, siendo arbitrarios e ilegales los argumentos que sustentan la depuración.

c. Del responsable del procedimiento de dosificación y habilitación de notas fiscales y su consiguiente sanción.

Reclama que en el caso de las facturas depuradas por no encontrarse dosificadas, la AGIT no consideró los arts. 39, 64 y núm. 6 del anexo d) de la RND N° 10-0016-07, que establecen que el procedimiento de dosificación y habilitación de notas fiscales es una obligación tributaria que recae sobre el emisor de la nota fiscal, no siendo posible transmitir esta obligación al beneficiario de la factura, correspondiendo sancionar al emisor por no cumplir con su deber formal de dosificación, tal como establece la norma, lo contrario implicaría obligar a todo comprador a apersonarse con carácter previo ante la AT, a efectos de verificar si la nota fiscal del emisor se encuentra debidamente dosificada, situación que considera totalmente absurda e ilegal; advirtiendo que la AGIT pretende desconocer esta normativa del SIN, sin mencionar porqué esta resulta insuficiente, vulnerando su derecho a obtener una respuesta clara y fundamentada sobre los descargos presentados.

d. De las notas fiscales no válidas por errores de emisión.

Señala que la AGIT, mantuvo la observación y depuración del crédito fiscal de la factura N° 5, observada en su emisión porque consigna como NIT del comprador 1014364026, en lugar de 1014369026, pero bajo el nuevo argumento de que revisada la documentación contable presentada, observó que el comprobante de diario consigna el importe de Bs 3.790; y el comprobante de egreso registra Bs 3.780; inconsistencia que resta credibilidad a los registros, por lo que no demuestra la efectiva realización de la transacción.

Al respecto, refiere que si bien existe una diferencia de Bs 10.- entre los comprobantes contables, esto obedece a la diferencia de tipo de cambio vigente a la fecha de ambos documentos, ya que el primero fue elaborado cuando el tipo de cambio de Bs /\$us, era de 7.58; y a la fecha de la comprobante de egreso el tipo de cambio era de 7.56; lo que afectó a la conversión del cheque emitido por \$us. 500.- asimismo, en virtud a que esta observación surgió recién en la resolución jerárquica, no tuvo la oportunidad de desvirtuar estas valoraciones parcializadas, no correspondiendo invalidar un crédito fiscal por errores de emisión de la nota fiscal, ya que la norma establece una sanción específica para este tipo de errores en el numeral 6.6 de la RND 10.0016.07, pues se vulneraría el principio de verdad material, que goza de la primacía conforme lo dispuesto en el art. 5 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

e. De la vulneración al principio de oficialidad o de impulso de oficio referente a la documentación presentada como prueba de reciente obtención.

Manifiesta que la AGIT confirmó la resolución de alzada, sin considerar sus argumentos referidos a que desde el inicio del proceso de determinación jamás se realizó la valoración fáctica de las pruebas presentadas, razón por la cual, recién en la resolución determinativa tuvo conocimiento de las razones o fundamentos para la depuración del crédito fiscal de las facturas observadas, presentando ante la instancia de alzada prueba de reciente obtención que desvirtúa las observaciones de la AT, aspecto que no puede ser desconocido por la autoridad recurrida, quien contravino el principio de oficialidad o de impulso de oficio, que establece que la finalidad de los recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, siendo el superintendente tributario, quien debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso, conforme lo establece el art. 200-I. de la L. N° 3092.

I.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0497/2014 de 31 de marzo, dejando sin efecto la R.D. N° 17-00386-12 de 21 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de noviembre de 2014, cursante de fs. 77 a 82, señalando lo siguiente:

En relación a los argumentos de “falta de fundamentación y valoración probatoria”, e “incorrecta interpretación de la normativa legal que sustenta la contravención”, refiere que la resolución jerárquica se pronunció señalando que la vista de cargo contiene el cuadro N° 2 que consigna los datos de las facturas observadas, la observación inicial, los datos aportados por el contribuyente mediante LCV, las conclusiones y el código de observación correspondiente, detallando las observaciones de la revisión efectuada a las notas fiscales; además, las contravenciones tributarias se exponen en el Cuadro N° 4, que consigna el número de acta, la contravención, los periodos y los montos sancionados, prosiguiendo con la liquidación de la deuda tributaria y otorgando treinta días de plazo para descargos al contribuyente; concluyendo que las observaciones a las facturas se encuentran ampliamente explicadas en la vista de cargo, siendo evidente que la AT cumplió a cabalidad lo establecido por el art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, complementándose ambos cuadros y quedando claras las observaciones que originaron las actas de contravención cuya emisión se encuentra plenamente fundamentada.

Respecto a la normativa citada por el demandante, añade que el art. 17 núm. 2.2 de la RND N° 10-0037-07, aplica para los casos de imposición de sanciones no vinculadas al procedimiento de determinación, caso diferente al que nos ocupa, para el cual corresponde la aplicación del art. 18 de la citada RND, habiéndose cumplido con el procedimiento establecido al efecto.

En cuanto a las facturas no dosificadas, refiere que la AT dejó establecido que la documentación presentada por el contribuyente, a pesar de tener valor probatorio en otras ramas del derecho, no es suficiente para desvirtuar las observaciones efectuadas, en razón a la falta de cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el art. 41-I-2) de la RND N° 10-0016-07.

Respecto a la Factura N° 5, que consigna como NIT del comprador 1014364026 en lugar de 1014369026, señala que verificó la documentación aportada por el contribuyente en las diversas etapas del proceso, entre las que se encuentra la certificación del Banco Mercantil Santa Cruz, según la cual AGRICOMSEEDS SRL emitió el Cheque N° 97984 a nombre de Erick Von Landwuest Moreno, además del comprobante Diario N° 1628 de 7 de marzo de 2008, el cual consigna el pago de Bs 3.790; a diferencia de la cifra consignada en el Comprobante de Egreso N° 589 de 11 de marzo de 2008, que es de Bs 3.780; inconsistencia que resta credibilidad a los registros señalados; además que el demandante no presentó mayores registros ni estados financieros para efectuar el seguimiento respectivo, por lo que concluyó que la documentación presentada no demuestra la efectiva realización de la transacción, confirmando al depuración del crédito fiscal.

Por último, en relación al principio de oficialidad o impulso de oficio, refiere que en su recurso jerárquico el sujeto pasivo, en cuestiones de fondo el recurrente expone argumentos referidos únicamente a la Factura N° 2573, para luego ingresar a temas formales sobre las notas fiscales, no existiendo argumentos sobre las restantes facturas observadas, por lo tanto la Resolución Jerárquica solo contiene la valoración de las pruebas aportadas con relación a la factura impugnada, esto, de conformidad con los arts. 198-I-e) y 211 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano.

Cita y transcribe como jurisprudencia para respaldar sus argumentos, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ/ N° 1205/2012 y la S.C. N° 0791/2012, que versa sobre los elementos que componen al debido proceso.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0497/2014 de 31 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 17 de agosto de 2011, la AT notificó a la empresa AGRICOMSEEDS SRL con la Orden de Verificación N° 0011OVI04907, dando inicio de la verificación del IVA crédito fiscal, contenido en 8 facturas declaradas por la referida empresa, en los periodos marzo a diciembre de la gestión 2008, otorgándole el plazo de tres días para la presentación de la documentación requerida.

III.2. Concluida la etapa de verificación, la AT emitió y notificó la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04907-0172/2012, estableciendo una deuda tributaria de Bs 28.263; en contra del sujeto pasivo, en virtud a la depuración del crédito fiscal de las 8 notas fiscales revisadas; asimismo otorga el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.3. Dentro del plazo establecido para la presentación de descargos, AGRICOMSEEDS SRL presentó memorial, donde además de adjuntar descargos, solicitó que se anule la vista de cargo por falta de fundamentación y valoración de la documentación presentada en la etapa de verificación, acusando la ausencia de los requisitos esenciales establecidos en el art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, y la limitación a su derecho a la defensa.

III.4. El 27 de diciembre de 2012, la AT notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17 N° 00386-12, en la que ratifica la depuración efectuada, resolviendo determinar de oficio las obligaciones tributarias de AGRICOMSEEDS S.R.L., que ascienden a Bs 29.000; importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

III.5. AGRICOMSEEDS S.R.L. interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa, ofreciendo durante su tramitación prueba de reciente obtención; posteriormente la ARIT Santa Cruz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA N° 0574/2013 de 1 de julio, en la que resolvió confirmar la resolución determinativa.

III.6. Contra esta determinación, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, emitiéndose a consecuencia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1982/2013 de 4 de noviembre, que resolvió ANULAR la resolución de recurso de alzada, instruyendo a la ARIT la emisión de una nueva resolución en la que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de alzada, así como respecto a las pruebas de reciente obtención presentadas ante esa instancia.

III.7. En cumplimiento a la resolución jerárquica, la ARIT Santa Cruz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 003/2014 de 6 de enero, en la que resuelve nuevamente confirmar la R.D. N° 17-00386-12.

Ante este hecho AGRICOMSEEDS S.R.L. interpuso, por segunda vez, recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0497/2014 de 31 de marzo, que confirmó la resolución de alzada, declarando firme y subsistente la resolución determinativa.

IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

En la forma:

1. Si la vista de cargo cumple con los requisitos de validez establecidos en el art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano,

En el fondo:

1. Si la ausencia de requerimiento de documentación adicional, para verificar la vinculación de la Fact. N° 2573, motivó su depuración.
2. Si la responsabilidad sobre la dosificación de las facturas es atribuible al comprador.
3. Si se efectuó una valoración integral de la documentación contable presentada como respaldo de la Fact. N° 5, que consigna error en el número de NIT del beneficiario.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre la falta de requisitos de validez en la vista de cargo.

El art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, dispone: "I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación.(...) III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda."; estableciendo consiguientemente como requisito esencial que debe contener la vista de cargo, la valoración de todos los medios probatorios desarrollados en el transcurso del proceso, a efecto de fundamentar adecuadamente sus cargos u observaciones.

En el caso de autos, se evidencia que AGRICOMSEEDS S.R.L. en su memorial de presentación de descargos a la vista de cargo, y en todos los recursos de impugnación, reclamó la inobservancia del art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, pues considera que la AT en la vista de cargo omitió exponer los hechos en que basa sus observaciones y valorar la documentación presentada, privándole de conocer los motivos que justifican la depuración del crédito fiscal, y afectando con esto su derecho a la defensa y al debido proceso.

Revisados los antecedentes administrativos y el acta de recepción de documentos emitida por la AT, se evidencia que tras la notificación con la orden de verificación, el contribuyente presentó: facturas, libros de compras, declaraciones juradas y documentación contable consistente en comprobantes de egreso, comprobantes de diario, copias de cheques y recibos de pago, entre otras, con la finalidad de cumplir con el requerimiento de la AT y acreditar los medios de pago de las transacciones sujetas a verificación.

Ahora bien, en la vista de cargo, tal como lo reconocen la ARIT Santa Cruz y la AGIT, en sus respectivas resoluciones, en el subtítulo "Análisis realizado", la AT señala que verificó la documentación presentada por el contribuyente, las ventas informadas por los proveedores y los registros en sus sistemas informáticos, exponiendo el cuadro N° 2 "Análisis de notas fiscales observadas", en el que registra: los datos de las facturas informados por la gerencia nacional de fiscalización (número de factura, número de autorización, importe, proveedor, etc.), la observación inicial de la gerencia nacional de fiscalización, los datos de las facturas informados por el contribuyente en el Libro de Compras Da Vinci, los importes válidos e inválidos, y el código de observación (1. Transacción sin suficiente respaldo contable, 2. Factura no vinculada a la actividad gravada, 3. Facturas no dosificadas y 4. Emitido a otro NIT).

De la revisión del cuadro N° 2, se evidencia, que este no registra la documentación presentada por el contribuyente para cada una de las facturas, así como tampoco contempla la verificación o valoración de dicha documentación en cada caso, desconociéndose, en consecuencia los motivos por los cuales no fueron considerados por la AT, o por los que tras ser valorados, hubiesen sido rechazados,

clasificándose de forma arbitraria e infundada en las columnas de “conclusiones” los importes depurados, pues del análisis de los datos contenidos en este cuadro, no puede evidenciarse de forma clara y precisa los fundamentos o motivos que sustenten la depuración efectuada.

Posteriormente, la vista de cargo en el desglose de los fundamentos que sustentan cada uno de los códigos de observación, señala: para el código 1, “Notas fiscales no válidas para el crédito fiscal porque no contienen suficiente respaldo contable/financiero y/o medios probatorios de pago...”, “...para la presente verificación solo se contó con las notas fiscales, libro de compras y comprobante contable, documentos que no son suficientes para demostrar la efectiva realización de la transacción consignada en la nota fiscal...”; evidenciándose la exposición de argumentos genéricos, que no especifican cuáles fueron los documentos evaluados y valorados por la AT en cada una de las facturas, ni las razones por las cuales estos son considerados insuficientes, ya que se advierte la presentación de comprobantes de egreso, comprobantes de diario, e incluso cheques, que fueron desestimados por la AT, sin detallar los motivos por los que son considerados insuficientes para acreditar la realización de la transacción.

En los fundamentos del código 2, la AT se limita a transcribir el art. 8-a) de la L. N° 843 y señalar que el mismo fue incumplido, sin explicar cómo arribó a la conclusión de que las facturas depuradas no se encuentran vinculadas a la actividad gravada, ya que no define el concepto de vinculación, no describe el objeto de la compra de las facturas depuradas, ni detalla cuál la actividad gravada por la cual debe responder el sujeto pasivo, no existiendo argumentos de hecho, concretos y reales, que establezcan las razones por las que se afirma o evidencia la falta de vinculación de la factura con la actividad gravada.

En cuanto al código 3, en el que la AT establece la invalidez de las facturas por no haber sido dosificadas, incumpliendo lo dispuesto en el art. 41-2 de la RND N° 10-0016-17, se advierte que no señala los procedimientos realizados en la verificación para afirmar que las facturas no se encuentran dosificadas, ni refiere qué sistema informático utilizó para evidenciar esta situación, y principalmente no establece la razón por la cual esta omisión es atribuible al contribuyente.

Finalmente, como fundamento para el código 4, transcribe y denuncia el incumplimiento del art. 41-4 de la RND N° 10.0016.07, mas no señala en qué forma fue vulnerado este precepto, cuál la trascendencia del error de emisión que conlleve la invalidez del crédito fiscal contenido en la factura, y cual la responsabilidad del comprador en esta situación.

En mérito a lo precedentemente expuesto, se evidencia que la AT no efectuó una valoración precisa y oportuna de todos los elementos y documentos contables presentados por el contribuyente, datos e información que tuvo a disposición al realizar la verificación de las facturas, soslayando la obligación de la administración tributaria de otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como tampoco efectuó una debida fundamentación de hecho y de derecho que justifique la depuración del crédito fiscal, con el objeto de garantizar al sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica; pues la sola enunciación de normas sustantivas y la afirmación de que fueron incumplidas, no puede suplir la adecuada fundamentación que debe contener toda resolución, ya sea de índole administrativo o judicial, a fin de garantizar el debido proceso, para que la parte afectada por la resolución sepa cuáles son las razones que motivaron la decisión asumida.

La jurisprudencia constitucional ha señalado a través de la S.C. N° 0275/2012 de 4 de junio, que: “(...) cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión”.

En este contexto, se evidencia además que la AT vulneró el art. 81 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, que en relación a la apreciación de las pruebas, prescribe: “Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad (...)”, pues al no valorar la documentación presentada por el sujeto pasivo en la etapa de verificación, privó al contribuyente de conocer los fundamentos de hecho sobre los cuales se basan los cargos que se le atribuyen en la vista de cargo, aspecto que no puede ser subsanado en actuaciones posteriores, como la resolución determinativa, o por las instancias de impugnación, ya que la vista de cargo tiene la función de determinar las observaciones resultantes de la verificación efectuada, debiendo establecer cargos fundados fáctica y normativamente, con la finalidad de que puedan ser comprendidos por el sujeto pasivo, quien debe gozar con la oportunidad de desvirtuarlos en las etapas en que corresponde, haciendo uso pleno de su derecho a la defensa ante las instancias pertinentes.

Habiéndose identificado vicios de forma que afectan los derechos al debido proceso y a la defensa del contribuyente, consagrados y protegidos por los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., en virtud a la ausencia de requisitos esenciales en la vista de cargo establecidos en el art. 96 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, lo cual constituye causal de nulidad expresamente establecida en la misma norma, corresponde declarar la nulidad de obrados hasta la vista de cargo, inclusive.

V.2. Con referencia a los demás puntos de controversia que hacen la reclamación referida a cuestiones de fondo, se considera innecesario ingresar a resolverlos por los fundamentos arriba expuestos.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución ahora impugnada, no cumplió con la normativa administrativa legal citada, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde disponer la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04907-0172/2012, inclusive.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa, en su mérito, se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0497/2014 de 31 de marzo, y se anulan obrados hasta la Vista de Cargo N° 7912-720-011OVI04907-0172/2012, inclusive, en virtud a los argumentos expuestos en la presente resolución.

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

Relatora: Magistrada Dr. Pastor Segundo Mamami Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



520

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 48, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 243/2014, de 24 de febrero, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representado por Daney David Valdivia Coria; contestación de fs. 85 a 92; réplica de fs. 136 a 137; dúplica de fs. 154 a 155, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta, que la Administración Tributaria el 9 de noviembre de 2012, procedió a notificar a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031692955 de 9 de noviembre de 2012, mediante la cual se determina una deuda tributaria de UFV 735, importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. N° 156 del impuesto a las transacciones (IT) correspondientes al periodo fiscal 01/2005, habiéndose aplicado lo establecido en los arts. 44-2 y 97 de la L. N° 2492, el parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 y el art. 5-3 de la RND N° 10-0024-08 de 25 julio de 2008, para la determinación del tributo omitido sobre base presunta, en mérito a la facultad de la administración tributaria para investigar, verificar, fiscalizar y efectuar el cálculo de la deuda tributaria, utilizándose como base promedio para el cálculo del impuesto presunto la matriz promedio obtenida sobre declaraciones juradas anteriores presentados por contribuyentes con similares características. A continuación se intimó a la contribuyente la presentación en un plazo de 30 días de la declaración jurada extrañada o exhibir el duplicado de la misma con constancia de su presentación. Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la contribuyente solicita que se dicte extinguida la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la referida vista de cargo, posteriormente en respuesta a dicha solicitud se emitió el Proveído N° 24-0060-13 de 16 de agosto de 2013, que rechaza la prescripción opuesta en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., arts. 5 y 59 de la L. N° 2492 y el art. 3 de la L. N° 154, toda vez que las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles, en ese sentido se emitió la R.D. N° 17-0101-13 de 26 de agosto de 2013, por la que se determina de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada, por concepto del IT correspondiente al periodo fiscal 01/2005, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimándole al pago de la deuda tributaria que asciende a la suma de UFV 749 equivalente a Bs1390.- Contra esta resolución la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1219/2013 de 9 de diciembre, que determinó revocar por prescripción totalmente el Proveído N° 24-060-13 de 16 de agosto de 2013 y la resolución determinativa impugnada.

Contra esta resolución, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014 de 24 de febrero de 2014 que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1.- La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014, viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492.

Manifiesta que la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado que se encontraría establecida en el art. 324 de la C.P.E., en vista de que esta disposición constitucional se encontraría dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos como tal están comprendidos dentro de los ingresos que el mismo percibe para el cumplimiento de sus fines, por lo que a este efecto se entiende que cualquier acción u omisión por parte de los administrados (sujeto pasivo) que ocasione una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias es un daño económico. A su vez el art. 152 del Cód. Trib. L. N° 2492 establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

A continuación hace referencia al art. 410 de la C.P.E., que señala que ésta norma fundamental es la suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, por consiguiente existe la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de esta normativa al caso concreto, que se relaciona con el art. 5 párrafo I que ha reconocido como fuente del derecho tributario en orden preferente a la Constitución Política del Estado, por lo que no se puede obviar su aplicación al ser una disposición de carácter constitucional. Posteriormente hace referencia a la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre que definió que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de la leyes desde y conforme la constitución. En tal sentido un razonamiento de contrario iría en contra de la supremacía constitucional omitiendo el art. 323 de la ley de leyes referido a la política fiscal que se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, por tanto no se puede generar indebidos privilegios en favor de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, menos excluirla del resto de los contribuyentes, originando desigualdades que no conciben con los valores ni los principios consagrados en la carta magna.

I.2.2.- La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014, transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317.

El demandante afirma que corresponde aplicar al presente caso lo previsto en la L. N° 291 que en su disposición adicional quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecida en la citada ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317.

Que si bien la norma establece la prescripción, no significa que este instituto pueda ser considerado como seguridad jurídica para los contribuyentes, más al contrario el derecho que le confiere tanto la L. N° 2492 y nuestra Carta Magna, es a través del debido proceso, lo que implica que la deuda tributaria correspondiente al contribuyente, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E. y que los recursos generados por la administración tributaria se enfocan en el principio de vivir bien.

I.2.3.- La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014, viola el art. 3 de la L. N° 154.

Señala que, según la AGIT, respecto a la clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, erróneamente señaló que lo que prescribe son la acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinado por ley con la aplicación de la prescripción extintiva que es diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuestos comunes, como son aquellos referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. De una correcta interpretación de la ley es decir de una comparación entre los dos regímenes contrapuestos, el sistema general de impuestos por una y otra los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, se tendría que concluir de manera contundente y aplicando reglas de interpretación de la ley de manera genuina, que la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, más no así para los otros impuestos reconocidos por el sistema nacional impositivo boliviano. En ese contexto hace énfasis en lo establecido por el art. 324 de la C.P.E. que señala que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible. A continuación se refiere a la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio de 2011 donde se sentó jurisprudencia y afirmo que la nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3 Petitorio

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014 de 24 de febrero y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0101-2013 y el Proveído N° 24-0060-13 de 16 de agosto de 2013.

II. De la contestación de la demanda

Primero.- Indica que, tratándose de un hecho generador en plena vigencia de la L. N° 2492, el término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el presente caso, es el art. 59 de la L. N° 2492. Según el art. 60-I de esta misma ley, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Asimismo los arts. 61 y 62 de este repetido cuerpo legal, prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con la notificación de inicio de la fiscalización individualizada al contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como por la interposición de recursos administrativos o proceso judiciales por el contribuyente, la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

En ese marco normativo tributario se observa que mediante nota de 6 de diciembre de 2012 la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda mediante nota presentada a la administración tributaria, solicitó la prescripción del IT del periodo fiscal enero de 2005. En respuesta el 21 de agosto de 2013 se le notificó con el Proveído N° 24-0060-13 de 16 de agosto de 2013, que rechazó la solicitud de prescripción en

aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154. En ese sentido se emitió la R.D. N° 17-0101-13 que resuelve determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la falta de presentación de la declaración jurada del IT, periodo enero de 2005, por lo que el término de la prescripción se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción, por lo que la R.D. N° 17-0101-13 de 26 de agosto de 2013 fue emitida cuando sus facultades ya habían prescrito.

En lo relativo a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., pone en manifiesto que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario es decir, definida por una Ley de la Asamblea Legislativa.

Segundo.- Sobre la errónea interpretación y transgresiones de las Leyes Nos. 291 y 317, manifiesta que por medio de la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, se modificó el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecida en la citada ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por estas, en ese entendido destacan que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada conforme la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 y la L. N° 317 que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de la misma. Asimismo aclara que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio del derecho durante el tiempo fijado por la norma.

Tercero.- Sobre la violación del art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; reitera que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente; en consecuencia, no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso. Por su parte el art. 3-II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible.

II.1. Petitorio

Que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0243/2014, de 24 de febrero, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- La AT el 9 de noviembre de 2012, procedió a notificar a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031692955 de 9 de noviembre de 2012, en la que se determina una deuda tributaria de UFV 735, importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. N° 156 del IT correspondientes al periodo fiscal 01/2005. A continuación se intimó a la contribuyente la presentación en un plazo de 30 días, la declaración jurada extrañada o exhibir el duplicado de la declaración jurada con constancia de su presentación. Posteriormente mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la contribuyente solicita que se dicte extinguida la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la referida vista de cargo. En respuesta a dicha solicitud se emitió el Proveído N° 24-0060-13 de 16 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción opuesta en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., arts. 5 y 59 de la L. N° 2492 y el art. 3 de la L. N° 154, en ese sentido se emitió la R.D. N° 17-0101-13 de 26 de agosto de 2013, por la que se determina de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada, por concepto del IT correspondiente al periodo fiscal 01/2005, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimándole al pago de la deuda tributaria que asciende a la suma de UFV 749 equivalente a Bs1390.- contra esta resolución la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1219/2013 de 9 de diciembre, que determinó revocar por prescripción totalmente el Proveído N° 24-060-13 de 16 de agosto de 2013 y la resolución determinativa impugnada.

Contra esta resolución, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014 de 24 de febrero que confirma la resolución de alzada.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 93, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale a fs. 136 a 137 la que ratificó los términos de la demanda; apersonamiento de la Procuraduría General del Estado de fs. 143 a 144; dúplica de fs.154 a 155 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 156 autos para sentencia.

IV. Del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ N° 0243/2014, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en

determinar si operó la prescripción conforme al art. 59 de la L. N° 2492 en contradicción a lo dispuesto por el art. 152 de la misma ley y art. 324 de la C.P.E. sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, por su orden señalamos:

1.- Sobre la aplicación de los arts. 324 de la C.P.E., y 152 de la L. N° 2492 y el art. 3 de la L. N° 154.

El mencionado artículo al que se refiere la administración tributaria, art. 324 de la C.P.E.: dispone “la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado”, incorporado en la parte que regula la política fiscal del Estado Plurinacional, es necesario manifestar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con deudas que emergen de la responsabilidad por la función pública; es decir, por actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del Cód. Trib., dispone que si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y a los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; en nuestra legislación se encuentra contemplado el daño económico, considerado como aquél perjuicio, daño que puede ser evaluable en dinero conforme lo dispone el art. 31 de la L. N° 1178, para el que se establece un mecanismo expreso en su determinación o calificación, toda vez que para cuantificar ese daño, se sujeta a un procedimiento de auditoría interna que merecerá un informe preliminar y complementario que identifique hallazgos de responsabilidad civil con daño económico que a su vez pasa a la Contraloría General del Estado Plurinacional que emite un dictamen de responsabilidad civil determinando el daño económico causado al Estado. En tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso administrativa, resulta inaplicable al caso.

Por otra parte la sala plena de éste tribunal emitió el A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, señala que: “...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso”.

Para el caso además tampoco se ajusta a esta normativa la cita del art. 3 de la L. N° 154 de clasificación y definición de impuestos en relación al art. 324 de la C.P.E., toda vez que su aplicación resulta forzada e inaplicable porque los impuestos si bien son de cumplimiento obligatorio, no son considerados como fuentes de daño económico, sino tributos cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente y que responde a una naturaleza diferente.

2.- Transgresión e interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317.

La prescripción tiene como propósito otorgar seguridad jurídica a los sujetos pasivos, reconocido por la Constitución Política del Estado, aplicable al ámbito tributario, por eso la facultad recaudativa prevista en el art. 323-I de la C.P.E., está referida a que las entidades fiscales deben ejercer en un determinado tiempo sus facultades de control, investigación, verificación, fiscalización y comprobación a efectos de determinar la deuda tributaria de modo que los sujetos pasivos no se encuentren librados a una persecución estatal eterna que vulneraría ese su derecho y garantía a la seguridad jurídica.

En este sentido, el art. 59 de la L. N° 2492, señala que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; determinar la deuda tributaria; imponer sanciones administrativas, ejercer su facultad de ejecución tributaria. A su vez el art. 60 señala que el término de la prescripción se computará desde el 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. A su turno el art. 62-I, indica que se suspende la prescripción con la notificación del inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, y se extiende por seis meses. A su turno el parág. II del señalado artículo, indica que se suspende con la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. Esta suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo. La L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, modifica el art. 59 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 Cód. Trib. Boliviano, incorporando el parág. IV que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible.

Bajo el indicado marco legal, se establece que el hecho generador fue el incumplimiento con la presentación de la declaración jurada Form. N° 156-IT, correspondiente al periodo fiscal enero 2005. Por consiguiente, la normativa aplicable es la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano en su art. 59, 60 y 62, toda vez que las posteriores leyes que versan sobre la prescripción como la L. N° 291 y 317, a la fecha de los periodos

tributarios 2005 eran inexistentes, no habían nacido a la vida jurídica; además, que por el principio de favorabilidad pro homine que impera en materia tributaria, se aplica la normativa que beneficia más al contribuyente, conforme lo determina el art. 150 del Cód. Trib. L. N° 2492.

En este entendido, el cómputo del término de prescripción de los 4 años para el periodo enero 2005, se inició el 1 de enero 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009. Posteriormente, se notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-0101-13 de 26 de agosto, notificada el 3 de septiembre de 2013, cuando las facultades determinativas de la administración tributaria ya habían prescrito.

Finalmente, el régimen de prescripción contemplado en el art. 59 de la L. N° 2492, tiene su fundamento en el hecho de que prescriben las acciones de la AT para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, ejercer su facultad de ejecución tributaria, por lo que no puede ser indefinido en el tiempo por el principio de seguridad jurídica y estar librado a la inactividad de la administración tributaria.

En ese contexto y bajo la normativa señalada anteriormente se constata que no existe inobservancia, o vacío legal alguno de la normativa tributaria conforme al art. 5-II de la L. N° 2492, que justifique legalmente la aplicación de otra normativa, ajena al caso de autos.

VI. Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 48, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0243/2014 de 24 de febrero.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



521

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 38 a 41 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, memorial de subsanación a fs. 48, la contestación a la demanda de fs. 117 a 120, réplica de fs. 133 a 134 y dúplica de fs. 138 a 139, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital de La Paz II del SIN, fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0259/2014 de 24 de febrero, de lo cual señala lo siguiente:

La administración tributaria en uso de sus atribuciones conferidas por la L. N° 2492 procedió a notificar a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° de Orden 2032073414 de 9 de noviembre de 2012, mediante el cual se determinó una deuda tributaria de UFVs 1.076, equivalente a Bs 1.926; importe que comprende el importe omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. 143 del impuesto al valor agregado IVA, correspondiente al periodo fiscal 09/2005, habiéndose aplicado lo establecido en los arts. 44-2 y 97 de la L. N° 2492, art. 34-II del D.S. N° 27310 y art. 5-3 de la RND 10-0024-08 de 25 de julio, para la determinación del tributo sobre base presunta, en merito a la facultad conferida por norma, intimándose a la contribuyente que en el plazo de 30 días presente los descargos correspondientes, del cual mediante nota de 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, solicita se dicte extinguida la

obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la Vista de Cargo N° 2032073414, por prescripción, en respuesta a ello se emitió el Proveído N° 24-0075-13 de 19 de agosto, por el que se rechaza la prescripción en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E. y art. 3 de la L. N° 154, posteriormente se emitió la R.D. N° 17-0097-13 de 26 de agosto, por el que se atribuye a la contribuyente el pago de la deuda tributaria de UFVs 1.098; equivalente a Bs 1.095; impugnada y resuelta mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1209/2013 de 09 de diciembre, que determino revocar totalmente la resolución determinativa y el proveído, recurrida por la contribuyente y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0259/2014 de 24 de febrero, el cual confirma la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0259/2014, viola flagrantemente los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492: toda vez que según la resolución demandada, no corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., afirmación totalmente fuera de alcance, siendo que dicho artículo incluye como deudas que no prescriben a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado cuando se le niega contar con recursos económicos para que pueda a su vez satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, encontrándose dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos como tal, están comprendidos dentro los ingresos que el mismo percibe para el cumplimiento de sus fines, omisión por parte de los administrados que ocasiona una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias que ocasiona un daño económico efectivo al Estado y que el propósito del legislador al emitir la norma era el de prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, entendiendo los mismos en directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

Asimismo refiere al principio de jerarquía previsto en el art. 410 de la C.P.E., por el cual existe la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la C.P.E., en el caso concreto, quedando claro que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, situación donde no existe la prescripción; que así también el art. 5 de la L. N° 2492, ha reconocido como fuente del derecho tributario el orden preferente de la Constitución Política del Estado, a ese fin queda desvirtuada la afirmación de la AGIT, habiéndose demostrado la flagrante violación de los arts. 324 de la C.P.E., y art. 152 de la L. N° 2492 y señala que la S.C. Plurinacional N° 1110/2002 de 16 de septiembre, definió los valores supremos y el límite para la interpretación de las leyes conforme la Constitución Política del Estado.

Señala que, la resolución jerárquica, transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, respecto al régimen de la prescripción establecido en el art. 59, y que no es posible decretar la prescripción en el presente caso, lo que implica que la deuda tributaria correspondiente al impuesto al valor agregado declaración jurada Form. N° 143 por el periodo fiscal 03/2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E., toda vez que los recursos que genera la AT se enfocan en el vivir bien.

Por último, refiere a que la resolución jerárquica, viola el art. 3 de la L. N° 154, toda vez que la AGIT erróneamente manifiesta que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley con la aplicación extintiva que es diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuestos comunes, como son aquellos referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos, por lo que conforme el art. 324 de la C.P.E., los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, para lo cual señala la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 05 de junio que señala que "... la nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado ...".

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada en todas sus partes la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0259/2014 de 24 de febrero, emitida por dicha autoridad administrativa y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su integridad la R.D. N° 17-0086-13 y el Proveído N° 24-0075-13 de 19 de agosto.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 117 a 120 y señaló lo siguiente:

En relación a la resolución jerárquica transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317; refiere que, el 22 de septiembre de 2012 se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, que en su disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones de las de las Leyes Nos. 291 y 317, y que la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de determinar la deuda tributaria y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas, además de que la prescripción se da como consecuencia del no ejercicio del derecho durante el tiempo fijado por la norma.

Respecto al art. 324 de la C.P.E.; señala que, su entendimiento no puede ser independiente de lo dispuesto en la Sección II, Capítulo III, Título I, IV Parte de la C.P.E., y en virtud a eso, esta instancia jerárquica ha adoptado como línea doctrinal el argumento contenido en las Resoluciones Nos. AGOT-RJ 0031/2010 y AGIT-RJ0147/2010, que señalan que el art. 324 de la C.P.E., refiere a la deuda como ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado y no así los ingresos coactivos como son las obligaciones tributarias.

En relación al art. 3 de la L. N° 154, refiere que, lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad de ejecución tributaria, no así el tributo como bien establece el art. 3 de la L. N° 154; abriéndose otros procesos de responsabilidad si fuera el caso, contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la administración tributaria respecto a la deuda tributaria previstos por la L. N° 1178; que la prescripción tiene por objeto otorgar seguridad jurídica a al que tiene derecho toda persona.

Por último, cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3., señalando las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ N° 0146/2010, que refieren al alcance del art. 324 de la C.P.E., y la jurisprudencia sentada en las Sentencias Nos. 276/2012 y 396/2013 de 18 de septiembre.

II.1.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0259/2014, de 24 de febrero, emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Vista de Cargo de Orden N° 2032073414 de 9 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificada personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda el 9 de noviembre de 2012, por el que intima a la contribuyente a presentar declaración jurada relativo al IVA correspondiente al periodo fiscal septiembre del 2005, Form. 143, estableciéndose sobre base presunta un tributo omitido de 714.- UFVs; que en previsión del art. 97-II de la L. N° 2492, se le concede un plazo de 30 días para que presente descargos (declaración jurada correspondiente), cursante a fs. 1 y 2 del anexo 3.

2. Nota de 6 de diciembre de 2012, presentado por Francisca Fanny Alba Miranda, con referencia "OPONE prescripción contra Vista de Cargo de Orden N° 2032073414", por el que solicita al SIN "... disponer la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IVA por el periodo fiscal 09/2005, amparado mi solicitud en lo dispuesto en el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, (...), por lo que pide se dicte resolución declarando extinguida la obligación tributaria dejando sin efecto el tributo consignado en la Vista de Cargo de Orden N° 2032073414 de 9 de noviembre de 2012.", cursante a fs. 7 del anexo 3.

3. Proveído N° 24-0075-13 de 19 de agosto, emitido por el Servicio de Impuestos Nacionales, que Rechaza la prescripción opuesta por la contribuyente Alba Miranda Francisca Fanny, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., arts. 5, 59 de la L. N° 2492 y art. 3 de la L. N° 154, cursante a fs. 9 del anexo 3.

4. R.D. N° 17-0086-13 de 26 de agosto de 2013, por el cual el SIN resuelve: "Primero: Determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente Alba Miranda Francisca Fanny por no presentación de la declaración jurada, por concepto de impuesto y periodo de referencia, por un importe que asciende a UFVs 736, por tributo omitido e interés, con un total de UFVs 1.098 equivalente a Bs 2.039;" asimismo en su artículo segundo, sanciona al contribuyente con un importe de UFVs 362.- sobre el 100% del tributo omitido, cursante de fs. 13 a 14 del anexo 3.

5. El sujeto pasivo interpone recurso de alzada contra la R.D. N° 17-0086-13, instancia que resuelve revocar totalmente el Proveído N° 24-0075-13 de 19 de agosto y la R.D. N° 17-0086-13, consecuentemente declara extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado del periodo fiscal septiembre del 2005, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1209/2013 de 9 de diciembre, cursante de fs. 97 a 109 del anexo 1, contra la que la administración tributaria interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0259/2014, de 24 de febrero de 2014, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1209/2013, cursante de fs. 134 a 141 del anexo 1.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 121, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 133 a 134, dúplica cursante a fs. 138 a 139, notificación a la tercera interesada Francisca Fanny Alba Miranda, cursante a fs. 112 y memorial de apersonamiento de la Procuraduría General del Estado, cursante de fs. 52 a 53. Concluido el trámite se decretó a fs. 140 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos del proceso y antecedentes, corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, a ese fin, se establece que el objeto de la controversia está relacionado con la supuesta interpretación equivocada de la normativa tributaria y constitucional, referida al instituto jurídico de la prescripción, que hubiera efectuado la AGIT al pronunciar la resolución hoy impugnada; consiguientemente, se debe determinar si la facultad de la administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la declaración jurada del IVA, periodo septiembre de 2005, prescribió o no.

Previo a analizar la controversia, corresponde desarrollar los siguientes conceptos y normativa jurídica aplicable al presente caso, conforme a lo siguiente:

La palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, no puede estar expedita por tiempo indefinido.

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad de establecer, determinar

la sanción o deuda, acción o cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib.), al establecer: "Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigido por el principio de seguridad jurídica y de legalidad, es así que nuestro código tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma, que determina: "I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el art. 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Ahora bien, expuesto el concepto de prescripción, la normativa pertinente y subsumiendo estos preceptos al caso de autos, se tiene que la deuda tributaria determinada por la administración tributaria surge por la falta de presentación de la declaración jurada del IVA del periodo septiembre de 2005 correspondiente a Francisca Fanny Alba Miranda, asimismo se desprende que la administración tributaria notifico a la contribuyente el 9 de noviembre de 2012 con la Vista de Cargo de Orden N° 2032073414 de 9 de noviembre de 2012 y el 3 de septiembre de 2013 con la R.D. N° 17-0086-13 de 26 de agosto de 2013, conforme cursa a fs. 2 del anexo 3 y fs. 45 del anexo 1.

De acuerdo a lo establecido en el art. 59 y 60, parág. I de la L. N° 2492, el cómputo para la prescripción debe realizarse considerando el momento en que nace y se perfecciona el hecho generador, que en el presente caso se produjo el periodo septiembre de 2005, y que la notificación con la R.D. N° 17-0086-13, no interrumpió el curso de la prescripción, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal septiembre 2005, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 de la L. N° 2492, periodo fiscal, por lo que una vez efectuado el cómputo del término establecido para la prescripción conforme a las reglas dispuestas por la normativa citada, este empezó a correr el 1 de enero de 2006 y finalizó el 31 de diciembre de 2009, tampoco se observa en antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada ley. Por consiguiente, la AGIT al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1209/2013 que declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al Impuesto a las transacciones del periodo fiscal septiembre 2005, actuó con estricto apego a la ley.

Por lo anterior, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la ratio decidendi de la resolución impugnada.

En relación a la vulneración del art. 324 de la C:P.E. y art. 152 de la L. N° 2492 y el principio de jerárquica previsto en el art. 410 de la norma suprema; si bien dicha disposición, dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, así como la responsabilidad solidaria por daño económico, incorporado en la parte que regula la Política fiscal del Estado Plurinacional, debe considerarse que este daño económico puede estar relacionado con otro tipo de acciones ilícitas, incluso vinculado al art. 112 de la citada norma constitucional.

En consecuencia, del análisis precedente, conforme a lo descrito por el art. 123 de la C.P.E., se establece que no existe errónea interpretación del art. 324 de la Carta Magna, del cual el art. 59 de la L. N° 2492, refiere que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria y que si bien es cierto que fue modificado por la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 con respecto al cómputo de la prescripción, al ser el objeto de la litis marzo de 2005 corresponde la aplicación del art. 59 de la L. N° 2492 y no así la aplicación de las modificaciones previstas en la L. N° 291, 317, o el art. 3 de la L. N° 154, de forma retroactiva como refiere la administración tributaria.

A ese fin, al ser una facultad de la AT sancionar al contribuyente por la no declaración jurada del periodo marzo de 2005, el cual no fue interrumpido conforme el art. 61 de la L. N° 2492, toda vez que la notificación al contribuyente con la R.D N° 17-0097-13 fue el 3 de septiembre de 2013, se advierte que el cómputo de prescripción, corrió desde el 1 de enero de 2006 como se tiene ya señalado precedentemente, por consiguiente se encuentra prescrito en previsión del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, estando correcta la aplicación de la norma por la AGIT la cual está en estricta concordancia con el art. 324 y 410 de la C:P.E. no habiéndose vulnerado dichas disposiciones constitucionales.

Por otro lado, respecto a la aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que modifican el cómputo de la prescripción prevista por la L. N° 2492; Al respecto resulta imperante señalar que, el art. 150 de la L. N° 2492, dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones, y una de ellas es precisamente, cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas. En consecuencia, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad, en razón a que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna, en tanto no se encuentre legalmente en

ese momento en vigencia; intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos, que establece, que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

Conforme a lo expuesto, se debe señalar que, ambas leyes no pueden ser aplicadas al caso de autos, toda vez que el hecho generador resulta del periodo septiembre de 2005, lo que lleva a determinar, que no corresponde su aplicación retroactiva, por la razón lógica, de que conforme se evidencia de los antecedentes administrativos, el hecho generador corresponde al periodo septiembre de la gestión 2005, siendo aplicable la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento de su producción o acaecimiento, es decir, el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), sin las modificaciones establecidas por las normas citadas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012. Así también se tiene establecido por las Sentencias Nos. 39/2016 y 47/2016 de junio, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la S.C. N° 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, respecto a la irretroactividad de la aplicación de la norma en previsión del art. 123 de la C.P.E.

V. Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 38 a 41, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN contra la AGIT; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° N° 0259/2014, de 24 de febrero.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



522

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 38 a 41 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, memoriales de subsanación a fs. 48 y 52, la contestación a la demanda de fs. 86 a 93, réplica de fs. 122 a 123 y réplica de fs. 128 a 130, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) a través de la Gerencia Distrital de La Paz II del SIN, fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0246/2014 de 24 de febrero, de lo cual señala lo siguiente:

La administración tributaria (AT) en uso de sus atribuciones conferidas por la L. N° 2492 procedió a notificar a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo de Orden N° 2031713160 de 9 de noviembre de 2012, mediante el cual se determinó una deuda tributaria de UFVs 580.-, equivalente a Bs 1.037; importe que comprende el importe omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. N° 143 del IVA, correspondiente al periodo fiscal 03/2005, habiéndose aplicado lo establecido en los arts. 44-2 y 97 de la L. N° 2492, art. 34-II del D.S. N° 27310 y art. 5-3 de la RND N° 10-0024-08 de 25 de julio, para la determinación del tributo sobre base presunta, en mérito a la facultad conferida por norma, intimándose a la contribuyente que en el plazo de 30 días presente los descargos correspondientes, del cual mediante nota de 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, solicita se dicte extinguida la obligación

tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la Vista de Cargo N° 2031713160, por prescripción, en respuesta a ello se emitió el Proveído N° 24-0062-13 por el que se rechaza la prescripción en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., y art. 3 de la L. N° 154, posteriormente se emitió la R.D. N° 17-0097-13 de 26 de agosto, por el que se atribuye a la contribuyente el pago de la deuda tributaria de UFVs 591.- equivalente a Bs 1.095; impugnada y resuelta mediante Resolución de Recurso de Alzada ARTI-LPZ/RA N° 1221/2013 de 09 de diciembre, que determino revocar totalmente la resolución determinativa, recurrida por las contribuyente y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0246/2014 de 24 de febrero, el cual confirma la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0264/2014, viola flagrantemente los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492: toda vez que según la resolución demandada, no corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., afirmación totalmente fuera de alcance, toda vez que dicho artículo incluye como deudas que no prescriben a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado cuando se le niega contar con recursos económicos para que pueda a su vez satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, encontrándose dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos como tal, están comprendidos dentro los ingresos que el mismo percibe para el cumplimiento de sus fines, omisión por parte de los administrados que ocasiona una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias que ocasiona un daño económico efectivo al Estado y que el propósito del legislador al emitir la norma era el de prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, entendiendo los mismos en directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

Asimismo refiere al principio de jerarquía previsto en el art. 410 de la C.P.E., por el cual existe la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la C.P.E., en el caso concreto, quedando claro que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, situación donde no existe la prescripción; que así también el art. 5 de la L. N° 2492, ha reconocido como fuente del derecho tributario el orden preferente de la Constitución Política del Estado, a ese fin queda desvirtuada la afirmación de la AGIT, habiéndose demostrado la flagrante violación de los arts. 324 de la C.P.E., y art. 152 de la L. N° 2492 y señala que la S.C. Plurinacional N° 1110/2002 de 16 de septiembre, definió los valores supremos y el límite para la interpretación de las leyes conforme la Constitución Política del Estado.

Señala que, la resolución jerárquica, transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, respecto al régimen de la prescripción establecido en el art. 59, y que no es posible decretar la prescripción en el presente caso, lo que implica que la deuda tributaria correspondiente al impuesto al valor agregado Declaración Jurada Form. N° 143 por el periodo fiscal 03/2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E., toda vez que los recursos que genera la AT se enfocan en el vivir bien.

Por último, refiere a que la resolución jerárquica, viola el art. 3 de la L. N° 154, toda vez que la AGIT erróneamente manifiesta que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley con la aplicación extintiva que es diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuestos comunes, como son aquellos referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos, por lo que conforme el art. 324 de la C.P.E., los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, para lo cual señala la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 05 de junio que señala que "... la Nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado ...".

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada en todas sus partes la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0246/2014 de 24 de febrero, emitida por dicha autoridad administrativa y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su integridad la R.D. N° 17-0097-13 y el Proveído N° 24-0062-13 de 16 de agosto.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 86 a 93 y señalo lo siguiente:

Respecto a que la resolución jerárquica violo flagrantemente los arts. 324 de la C.P.E., y art. 152 de la L. N° 2492; señala que, el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha ley, que en su art. 59 dispone que las acciones de la administración tributaria prescriben a los 4 años para: 1) controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) determinar la deuda tributarias; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria, el cual se computa según el art. 60-I del citado cuerpo legal y que los arts. 61 y 62, prevén la interrupción y suspensión de la prescripción; que en ese marco normativo, se observa que el 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda mediante nota presentada a la AT, solicito la prescripción del IT del periodo fiscal marzo 2005, conforme los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, sin embargo la AT rechazo su solicitud y siguió con su posición de que se cancele la deuda, de lo que se extrae que la deuda tributaria determinada por la AT, surge por la falta de presentación de la declaración jurada del IT periodo marzo 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo al mes siguiente, es decir abril de 2005, por lo que conforme lo previsto por el art. 60-I de la L. N° 2492, el término de la prescripción aplicable de 4 años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyo el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción determinadas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, toda vez que la AT notifico a la contribuyente el 3 de septiembre de 2013 con la R.D. N° 17-0097-13 de 26 de agosto, cuando sus facultades ya habían prescrito.

Referente a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., señala, que esta instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir definida en una Asamblea Legislativa.

En relación a la transgresión e interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317; refiere que, el 22 de septiembre de 2012 se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, que en su disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones de las de las Leyes Nos. 291 y 317, y que la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de determinar la deuda tributaria y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas, además de que la prescripción se da como consecuencia del no ejercicio del derecho durante el tiempo fijado por la norma.

Respecto a la violación del art. 3 de la L. N° 154; aclara que la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, calificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los Gobiernos Autónomos, manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, sin embargo lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad no así el tributo y/o la sanción correspondiente, por lo que no corresponde aplicar la imprescriptibilidad.

No obstante de lo señalado, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 246/2014, de 24 de febrero, se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, sin embargo el demandante demuestra argumentos incongruentes, faltando a la verdad de los hechos y los antecedentes del proceso, los cuales no desvirtúan lo expuesto por la AGIT.

Por último, cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDO V.2., señalando las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ N° 0389/2012, AGIT-RJ1161/2013, AGIT-RJ 0894/2014, que refieren al alcance del art. 324 de la C.P.E., y la jurisprudencia respecto a que el demandante no puede ingresar a su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia para lo cual cita las Sentencias Nos. 0228/2013 de 2 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, dictadas por el Tribunal Supremo, AA.SS. N° 276/2012 de 15 de noviembre, N° 432/2013 de 25 de julio, N° 56 de 24 de enero de 2014.

II.1.1. Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0246/2014, de 24 de febrero, emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Vista de Cargo de Orden N° 2031713160 de 9 de noviembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificada personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda el 9 de noviembre de 2012, por el que intima a la contribuyente a presentar Declaración Jurada relativo al IT correspondiente al periodo fiscal marzo del 2005, Form. N° 156, estableciéndose sobre base presunta un tributo omitido de 189 UFVs; que en previsión del art. 97-II de la L. N° 2492, se le concede un plazo de 30 días para que presente descargos (declaración jurada correspondiente), cursante a fs. 1 del anexo 2.

2. Nota de 6 de diciembre de 2012, presentado por Francisca Fanny Alba Miranda, con referencia "Opone prescripción contra Vista de Cargo de Orden N° 2031713160", por el que solicita al SIN "... disponer la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IT por el periodo fiscal 03/2005, amparado mi solicitud en lo dispuesto en el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, (...), por lo que pide se dicte resolución declarando extinguida la obligación tributaria dejando sin efecto el tributo consignado en la Vista de Cargo de Orden N° 2031713160 de 9 de noviembre de 2012.", cursante a fs. 7 del anexo 2.

3. Proveído N° 24-0062-13 de 16 de agosto, emitido por el SIN, que rechaza la prescripción opuesta por la contribuyente Alba Miranda Francisca Fanny, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., arts. 5, 59 de la L. N° 2492 y art. 3 de la L. N° 154, cursante a fs. 9 del anexo 2.

4. R.D. N° 17-0097-13 de 26 de agosto de 2013, por el cual el SIN resuelve: "Primero: determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente Alba Miranda Francisca Fanny por no presentación de la declaración jurada, por concepto de impuesto y periodo de referencia, por un importe que asciende a UFVs 402, por tributo omitido e interés, con un total de UFVs 591 equivalente a Bs 1.095;", asimismo en su artículo segundo, sanciona al contribuyente con un importe de UFVs 189.- sobre el 100% del tributo omitido, cursante de fs. 13 a 14 del anexo 2.

5. El sujeto pasivo interpone recurso de alzada contra la R.D. N° 17-0097-13, instancia que resuelve revocar totalmente el Proveído N° 24-0062-13 de 13 de agosto y la R.D. N° 17-0097-13, consecuentemente declara extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones del periodo fiscal marzo del 2005, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1221/2013 de 9 de diciembre, cursante de fs. 97 a 109 del anexo 1, contra la que la administración tributaria interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0246/2013, de 1 de julio de 2013, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1221/2013, cursante de fs. 134 a 141 del anexo 1.

En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 94, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 122 a 123, dúplica cursante a fs. 128 a 130, notificación a la tercera interesada Francisca Fanny Alba Miranda, cursante a fs. 117. Concluido el trámite se decretó a fs. 131 "autos para sentencia".

IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos del proceso y antecedentes, corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, a ese fin, se establece que el objeto de la controversia está relacionado con la supuesta interpretación equivocada de la normativa tributaria y constitucional, referida al instituto jurídico de la prescripción, que hubiera efectuado la autoridad general de impugnación tributaria al pronunciar la resolución hoy impugnada; consiguientemente, se debe determinar si la facultad de la administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria correspondiente a la declaración jurada del IT, periodo marzo de 2005, prescribió o no.

Previo a analizar la controversia, corresponde desarrollar los siguientes conceptos y normativa jurídica aplicable al presente caso, conforme a lo siguiente:

La palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, no puede estar expedita por tiempo indefinido.

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad de establecer, determinar la sanción o deuda, acción o cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59.I de la L. N° 2492 (Cód. Trib.), al establecer: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la AT para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigido por el principio de seguridad jurídica y de legalidad, es así que nuestro código tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma, que determina: "I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el artículo 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Ahora bien, expuesto el concepto de prescripción, la normativa pertinente y subsumiendo estos preceptos al caso de autos, se tiene que la deuda tributaria determinada por la administración tributaria surge por la falta de presentación de la declaración jurada del IT del periodo marzo de 2005 correspondiente a la señora Francisca Fanny Alba Miranda, asimismo se desprende que la administración tributaria notificó a la contribuyente el 9 de noviembre de 2012 con la Vista de Cargo de Orden N°2031713160 de 9 de noviembre de 2012 y el 3 de septiembre de 2013 con la R.D. N° 17-0097-13 de 26 de agosto de 2013, conforme cursa a fs. 44 del anexo 1.

De acuerdo a lo establecido en el art. 59 y 60-I de la L. N° 2492, el cómputo para la prescripción debe realizarse considerando el momento en que nace y se perfecciona el hecho generador, que en el presente caso se produjo el periodo marzo de 2005, y que la notificación con la R.D. N° 17-0097-13, no interrumpió el curso de la prescripción, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal marzo 2005, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 de la L. N° 2492, periodo fiscal por lo que una vez efectuado el cómputo del término establecido para la prescripción conforme a las reglas dispuestas por la normativa citada, este empezó a correr el 1 de enero de 2006 y finalizó el 31 de diciembre de 2009, tampoco se observa en antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada ley. Por consiguiente, la AGIT al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1221/2013 que declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IT del periodo fiscal marzo 2005, actuó con estricto apego a la ley.

Por lo anterior, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la ratio decidendi de la resolución impugnada.

En relación a la vulneración del art. 324 de la C.P.E. y art. 152 de la L. N° 2492 y el principio de jerárquica previsto en el art. 410 de la norma suprema; si bien dicha disposición, dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, así como la responsabilidad solidaria por daño económico, incorporado en la parte que regula la política fiscal del Estado Plurinacional, debe considerarse que este daño económico puede estar relacionado con otro tipo de acciones ilícitas, incluso vinculado al art. 112 de la citada norma constitucional.

En consecuencia, del análisis precedente, conforme a lo descrito por el art. 123 de la C.P.E., se establece que no existe errónea interpretación del art. 324 de la Carta Magna, del cual el art. 59 de la L. N° 2492, establece que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria y que si bien es cierto que fue modificado por la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 con respecto al cómputo de la prescripción, al ser el objeto de la Litis marzo de 2005 corresponde la aplicación del art. 59 de la L. N° 2492 y no así la aplicación de las modificaciones previstas en la L. N° 291, 317, o el art. 3 de la L. N° 154, de forma retroactiva como refiere la administración tributaria.

A ese fin, al ser una facultad de la administración tributaria sancionar al contribuyente por la no declaración jurada del periodo marzo de 2005, el cual no fue interrumpido conforme el art. 61 de la L. N° 2492, toda vez que la notificación al contribuyente con la R.D. N° 17-0097-13 fue el 3 de septiembre de 2013, se advierte que el cómputo de prescripción, corrió desde el 1 de enero de 2006 como se tiene ya señalado precedentemente, por consiguiente se encuentra prescrito en previsión del art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, estando correcta la aplicación de la norma por la AGIT la cual está en estricta concordancia con el art. 324 y 410 de la C.P.E. no habiéndose vulnerado dichas disposiciones constitucionales.

Por otro lado, respecto a la aplicación de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que modifican el cómputo de la prescripción prevista por la L. N° 2492; Al respecto resulta imperante señalar que, el art. 150 de la L. N° 2492, dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, salvo excepciones, y una de ellas es precisamente, cuando establezcan sanciones y cómputos más benignas. En consecuencia, se tiene que la irretroactividad de las disposiciones legales en general es parte del principio de legalidad, en razón a que no se puede pedir el cumplimiento de disposición legal alguna, en tanto no se encuentre legalmente en ese momento en vigencia; intelecto que va relacionado con la teoría de los hechos cumplidos, que establece, que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, materializando así el principio de seguridad jurídica.

Conforme a lo expuesto, se debe señalar que, ambas leyes no pueden ser aplicadas al caso de autos, toda vez que el hecho generador resulta del periodo marzo de 2005, lo que lleva a determinar, que no corresponde su aplicación retroactiva, por la razón lógica, de que conforme se evidencia de los antecedentes administrativos, el hecho generador corresponde al periodo marzo de la gestión 2005, siendo aplicable la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento de su producción o acaecimiento, es decir, el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), sin las modificaciones establecidas por las normas citadas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012. Así también se tiene establecido por las Sentencias Nos. 39/2016 y 47/2016 de 13 de mayo y 16 de junio de 2016, respectivamente, dictadas por este Tribunal Supremo de Justicia, así como en su momento la S.C. N° 0636/2011-R de 3 de mayo de 2011, respecto a la irretroactividad de la aplicación de la norma en previsión del art. 123 de la Constitución Política del Estado.

V. Conclusiones

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 38 a 41, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN contra la AGIT; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° N° 0246/2014, de 24 de febrero.

Relatora: Magistrada Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



523

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 47 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero (fs. 32 a 39), el memorial que subsana la observación a la demanda de fs. 54, el memorial de contestación de fs. 84 a 91, la réplica de fs. 135-136, el apersonamiento de la representante legal de la Procuraduría General del Estado, la dúplica de fs. 149-150, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que, Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en representación de la Gerencia de la gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud a la R.A. N° 03-0259-2014 de 16 de mayo (fs. 43), se apersonó por memorial de fs. 44 a 47, manifestando que al amparo de lo establecido en el art. 70 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo, en concordancia con los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por mandato del núm. 2 del art. de la L. N° 2492, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero.

La administración tributaria notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2032087078 de 9 de noviembre, que determinó una deuda tributaria de 592.- UFV, que comprende tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. N° 156 del Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al periodo fiscal 08/2005, en aplicación de los arts. 44-2 y 97 de la L. N° 2492, el art. 34-II del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 y el num. 3 del art. 5 de la R.N.D. N° 10-0024-08 de 25 de julio.

Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la contribuyente, solicitó de declare extinguida la Obligación Tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la Vista de Cargo N° 2032087078 de 9 de noviembre de 2013, argumentando la prescripción de la misma.

En respuesta, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, emitió el Proveído N° 24-0058-13 de 16 de agosto, rechazando la prescripción opuesta, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E.; 5 y 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154, con el argumento que las deudas por daños económicos al estado son imprescriptibles.

Más adelante se emitió la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de agosto, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por la no presentación de la declaración jurada por concepto del IT, correspondiente al periodo fiscal 08/2005, realizando la correspondiente liquidación de la deuda tributaria, que incluía tributo omitido, intereses y la sanción por la calificación de la conducta de la contribuyente por omisión de pago, intimándose al sujeto pasivo al pago de la deuda tributaria que asciende a 603.- UFV.

Ante esa determinación, la contribuyente interpuso recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1217/2013 de 9 de diciembre de 2013 que revocó totalmente el Proveído N° 24-0058-13 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de agosto, resolución que motivó a la administración tributaria a interponer recurso jerárquico, que fue resuelto media Resolución AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero, que confirmó la resolución de alzada.

I. Fundamentos de la demanda.

a) La Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 250/2014, viola flagrantemente el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 de la L. N° 2492

Respecto al art. 324 de la C.P.E., la entidad demandante refiere que la interpretación realizada por la AGIT en cuanto a la no aplicación de la señalada norma en el caso presente, es incorrecta, toda vez que dicha norma constitucional, establece que las deudas por daños económicos causados al estado, no prescriben y que por ello resulta importante comprender cuál es el alcance del daño económico causado al estado con una deuda tributaria, toda vez que los tributos en general, son creados con el objetivo de gestionar recursos económicos y procurar el bienestar social, por ello cualquier acción u omisión de parte de los administrados que ocasionen una disminución de los ingresos, como ser el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias, ocasiona daño económico efectivo al estado.

Señala que el espíritu de la norma constitucional, al introducir dicha disposición en la parte relativa a la estructura y organización económica del estado, fue con el propósito de prohibir la prescripción de la deuda por daño económico al estado, en directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al

estado, y en aplicación del principio de jerarquía normativa, establecido en el art. 410 de la C.P.E., debe aplicarse el art. 324 de la Norma Constitucional en el caso presente, con cuya aplicación, no existe prescripción, citando al respecto, la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre.

Finaliza el acápite señalando que en caso de aceptar la solicitud de la contribuyente, se ignoraría completamente el principio interpretativo sentado en la sentencia constitucional citada, que es de carácter obligatoria y vinculante, dejando de lado lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., omitiendo el art. 324 de la misma norma que señala que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, por lo que, para resolver la presente causa, se debe interpretar la norma aplicable al caso, conforme a la constitución y esa labor interpretativa debe enmarcarse dentro de los valores de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, para no generar privilegios indebidos en favor de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, originando desigualdades que no son compatibles con los valores y principios supremos.

b) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0250, transgrede y realiza una interpretación errónea de las L. Nos. 291 y 317.

Si bien la norma establece la figura de la prescripción, ello no significa que este instituto jurídico, pueda ser considerado como seguridad jurídica para los contribuyentes, al contrario, el derecho que le confiere tanto la L. N° 2492 como la Constitución Política del Estado, garantizan la seguridad jurídica del contribuyente, pues en ella está consignado el debido proceso, lo que implica que la deuda tributaria correspondiente al IT, declaración Jurada Form. N°156 por el periodo fiscal 08/2005 se encontraría vigente de cobro en aplicación al art. 324 de la C.P.E.; por ello solicitan en base a la jurisprudencia como fuente del derecho tributario, sentencias constitucionales, el debido proceso y la imparcialidad, se precautele los intereses del estado, en función a que todos los recursos que genera la administración tributaria, se enfocan en el principio del vivir bien, y en consecuencia, se revoque la resolución impugnada.

c) La Resolución impugnada viola el art.3 de la Ley N° 154.

Manifiesta que, según el criterio de la AGIT lo que prescribe, son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, no así la deuda tributaria y/o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinado por ley con la aplicación de la prescripción extintiva que es una figura diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuestos comunes, como son aquellos referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. Sin embargo, de una comparación entre ambos regímenes, el sistema general de impuestos por una parte y de otra los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, se debería concluir aplicando las reglas de la interpretación de la ley, estableciendo que la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, mas no así para los impuestos reconocidos por el sistema nacional impositivo boliviano.

Finaliza reiterando la obligación de aplicación del art. 324 de la C.P.E., además de la cita de la Sentencia de Sala Plena N°211/2011 de 5 de junio, resaltando que la misma afirmó que la Nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el estado.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero y en consecuencia, declare firme y subsistente la R.D. N° 17-0087-2013 y el Proveído N° 24-0058-13 de 16 de agosto.

II. De la contestación a la demanda

Que por providencia de fs. 55 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que tomando en cuenta que la demanda deviene de un proceso administrativo en el cual existe como tercero interesado la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, se le haga conocer la misma, mediante provisión citatoria. Asimismo, en cumplimiento del art. 79 del Cód. Proc. Civ., se dispuso la notificación del Procurador General del Estado mediante provisión compulsoria, encomendando la ejecución de ambos actuados al Tribunal Departamental de Justicia de la Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 15 de mayo de 2015 como consta a fs. 78, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con el memorial de fojas 79 y recibida según cargo de fs. 79 vta.; se dispuso por providencia de fs. 80, el arrimo de la notificación al expediente. Asimismo, efectuadas la notificación a Francisca Fanny Alba Miranda (fs. 111) y a la Procuraduría General del Estado (fs. 130), se dispuso su arrimo al expediente, mediante providencias de fs. 80 y 132, respectivamente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 84 a 91, fue providenciado a fs. 92, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

1) Respecto a la violación de los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492, señala que en el caso presente, tratándose del IT correspondiente al periodo agosto de 2005, el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por lo que correspondía su aplicación. El art. 59 de la norma citada dispone que las acciones de la administración tributaria prescriban a los 4 años y según el art. 60-I del mismo cuerpo legal, el término de prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en

que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo y los arts. 61 y 62 de la misma Ley que hacen referencia a las causas de interrupción y suspensión del cómputo de la prescripción.

Manifiesta que la deuda tributaria determinada por la administración tributaria, surgió por la falta de presentación de la declaración jurada del IT del periodo agosto de 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración se produjo en el mes siguiente, es decir, septiembre de 2005, por lo que conforme a lo previsto en el art. 60-I de la L. N° 2492, el término de la prescripción aplicable de 4 años, inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción determinadas en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib., toda vez que la administración tributaria, notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de agosto, cuando sus facultades ya habían prescrito.

Respecto al art. 324 de la C.P.E., considera que la interpretación del mismo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia norma constitucional, no pudiendo efectuarse esa interpretación, sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa.

2) Sobre la interpretación errónea de las L. Nos. 291 y 317, señala que la imprescriptibilidad de en materia tributaria, sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la Disposición Transitoria Quinta de la L. N° 291 y la L. N° 317, que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no se suscitó en el caso presente, porque el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las normas referidas; además que la obligación impositiva, no prescribe de oficio, toda vez que la misma opera sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio del derecho durante el tiempo fijado por la norma.

3) En cuanto a la violación del art. 3 de la L. N° 154, acusada por la entidad demandante, expresa que la citada norma de clasificación y definición de impuestos y regulación para la creación y/o modificación de los impuestos de dominio municipal, establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; consecuentemente, lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones entre otras.

Señala que los argumentos expuestos en la demanda, no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expresados por la AGIT, que demuestran de forma irrefutable la errada interpretación que a decir de la institución demandante, realizó la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por la que considera que su pretensión no fue correctamente valorada por la autoridad jerárquica, por lo que no se pueden suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, motivos por los que se ratifica en los fundamentos de la resolución jerárquica, que fue dictada en sujeción a lo establecido por las partes, los antecedentes y la normativa aplicable al caso.

Finaliza citando la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria(AIT) en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, contenida en las Resoluciones Nos. AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ-1161/2013, AGIT-RJ-0894/2014,AGIT-RJ/0280/2013 de 4 de marzo; además invoca como jurisprudencia, la Sentencia emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia N° 0228/2013 de 2 de julio, Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, A.S. N° 276/2012 de 15 de noviembre, Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, A.S. N° 432 de 25 de julio de 2013 y A.S. N° 56 de 24 de febrero de 2014.

II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero, emitida por la AIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 135 a 136, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 137, corriéndose traslado para la dúplica; presentada la misma de fs. 149-150; asimismo, por memorial de fs. 142-143, se apersonó la representante legal de la Procuraduría General del Estado, decretándose finalmente mediante proveído de fs. 152, autos para sentencia.

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

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

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

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

El 9 de diciembre de 2012, la AT notificó personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° 2032087078 de 9 de noviembre de 2012, intimando a la presentación de la Declaración Jurada Form. N° 156 IT del periodo fiscal agosto de 2005 en aplicación de lo previsto en el art. 97-II de la L. N° 2492, señalando que la falta de presentación, generará una deuda tributaria de 592.- UFV's, que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

El 6 de diciembre de 2012, la contribuyente, mediante nota solicitó a la administración tributaria, la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IT del periodo fiscal agosto de 2005, de acuerdo con lo previsto por los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492.

La AT, negó la solicitud de prescripción efectuada por la contribuyente, notificándole el 3 de septiembre de 2013 con la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de agosto de 2013, que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por falta de presentación de la Declaración Jurada del IT correspondiente al periodo agosto de 2005, por el importe de 603.- UFV's, que incluía el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, conducta sancionada, con el 100% del tributo omitido.

La contribuyente, recurrió de alzada la resolución determinativa referida, que fue resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA N° 1217/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar el Proveído N° 24-0058-13 de 16 de agosto y la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de agosto, declarando en consecuencia, extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al Impuesto a las Transacciones del periodo fiscal agosto de 2005.

El referido fallo, motivó la interposición de recurso jerárquico deducido por la administración tributaria, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero, que confirmó la resolución impugnada.

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

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el objeto de la controversia está relacionado con la supuesta interpretación errónea del art. 324 de la C.P.E., con referencia al instituto jurídico de la prescripción, que hubiera efectuado la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada; consiguientemente, se debe determinar si la facultad de la administración tributaria para imponer sanciones administrativas, efectivamente prescribió; además, si es evidente la interpretación errónea de las L. Nos. 291 y 317 y la violación del art. 3 de la L. N° 154, en que hubiera incurrido la Autoridad Jerárquica, en criterio de la AT.

V.1.- Análisis y fundamentación.

Al presente, concluido el trámite en la vía administrativa, se abrió la vía jurisdiccional para el contencioso administrativo, teniendo el Supremo Tribunal de Justicia, la facultad de conocer la causa, a objeto de realizar el control judicial de legalidad y verificar si lo afirmado en la demanda es evidente; finalmente establecer si existió infracción de disposiciones legales, como derechos lesionados con la emisión de la resolución jerárquica.

Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. sobre imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al estado, esta disposición constitucional es aplicable sólo para las deudas por contratos bilaterales que generan ingresos extraordinarios a favor del estado y no así a los ingresos coactivos como son las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese mismo entendido la sala plena de este tribunal emitió el A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, señala que: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso".

En ese contexto, el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano, señala que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al estado el daño causado", de lo que se concluye que en el ejercicio de la función pública, los funcionarios del SIN y los particulares pueden ser sujetos de responsabilidad civil cuando su conducta ocasione daño patrimonial al estado.

En materia de recaudación de tributos el parág. I del art. 9 de la L. N° 2492, señala que son: "...las obligaciones en dinero que el estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines." Es decir, que la deuda tributaria, de acuerdo a la previsión del art. 47 de la misma disposición legal, es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y está constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan y los intereses. Asimismo, la propia norma tributaria, prevé los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción establecido por la propia norma en el art. 154 del Cód. Trib.

Aclarado este punto de controversia en sentido que el art. 324 de la C.P.E. debe ser entendido con relación a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y

fueran causantes de daño patrimonial, no así por deudas tributarias, corresponde referirnos específicamente al tema de la prescripción y si esta fue correctamente aplicada en el caso presente por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), y confirmada por la AGIT.

Previamente es preciso señalar que, la palabra "prescripción" en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. El tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo. La prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, siendo un medio de ataque que tiene el acreedor, toda vez que en derecho se considera necesario establecer plazos dentro de los cuales debe ejercitarse una acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos la responsabilidad de cumplir la obligación, ni la acción de la administración de justicia puede estar expedita por tiempo indefinido.

Bajo el mismo entendido este tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las Leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar".

En materia de tributos, la institución de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la AT, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas.

Nuestra legislación contempla la prescripción tributaria en el art. 59-I de la L. N° 2492, al establecer: "Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la AT para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria."

Al presente, la cuestión más importante en materia de prescripción es determinar el momento a partir del cual deben computarse los plazos legales, la determinación precisa de este momento viene exigida por el principio de seguridad jurídica, es así que nuestro Código Tributario teniendo como base el principio de legalidad o reserva de Ley (art. 6 de la L. N° 2492), instituyó una serie de parámetros legales a fin de establecer el inicio del cómputo en distintos casos, para determinar la prescripción, que se encuentra prevista en el art. 60 de la citada norma, que determina: "I...el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo..."

Asimismo, el artículo 61 del mismo cuerpo legal, establece que la prescripción se interrumpe por: "a) la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa. b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago". Y finalmente el art. 62, previene que el curso de la prescripción se suspende con: "I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo."

Expuesta la norma pertinente y subsumiendo estos preceptos al caso de autos, se tiene que la administración tributaria notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo de Orden N° 2032087078 el 9 de noviembre de 2012 por la no presentación de la declaración jurada del IT, del periodo agosto de 2005

En fecha 6 de diciembre de 2012, la contribuyente, mediante nota presentada ante la administración tributaria, solicitó la prescripción del impuesto a la transacciones del periodo fiscal agosto de 2005, solicitud que fue negada mediante Proveído N° 24-0058-13 de 16 de agosto de 2013, emitiendo posteriormente la administración tributaria, concretamente el 26 de agosto de 2013, R.D. N° 17-0087-13, que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por falta de presentación de declaración jurada del IT, correspondiente al periodo agosto de 2005

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en los arts. 59 y 60-I de la L. N° 2492, citados precedentemente en relación con los antecedentes señalados, el cómputo para la prescripción debe realizarse considerando el momento en que nace y se perfecciona el hecho generador, que en la especie se produjo en el mes agosto de 2005, toda vez que ese es el periodo por el que la administración tributaria acusa a la contribuyente de incumplimiento de presentar la declaración jurada del impuesto a las transacciones, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la misma se produjo al mes siguiente, vale decir, septiembre de 2005; por lo que una vez efectuado el cómputo del término establecido para la prescripción conforme a las reglas dispuestas por la normativa citada, este empezó a correr el 1 de enero de 2006 y finalizó el 31 de diciembre de 2009.

En consecuencia, la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de junio, fue emitida fuera del plazo que la AT tenía para imponer sanciones administrativas, que a esa fecha, ya se encontraba prescrita, por lo que si la intención de la administración tributaria era interrumpir la prescripción, debió accionar sus facultades tributarias, antes del 31 de diciembre de 2009, siendo responsabilidad de los funcionarios de la administración tributaria, el inicio de dichas acciones dentro de los plazos pertinentes.

Por lo anterior, se concluye que respecto al cómputo de la prescripción, este reclamo ya fue planteado y resuelto en la instancia jerárquica, al presente los fundamentos de la ratio decidendi de la resolución impugnada, se mantienen incólumes, porque si bien el periodo

agosto de 2005 se constituye en el hecho generador de la obligación tributaria, consta en obrados, que la acción ejercida por la AT a través de la R.D. N° 17-0087-13 de 26 de agosto de 2013, cuando ya se había operado la prescripción tributaria; tomando en cuenta que conforme dispone el art. 61 de la L. N° 2492, es evidente que no existió interrupción del término de la prescripción, como determinó acertadamente la autoridad demandada, en virtud al principio de legitimidad previsto en el art. 64 de la citada norma tributaria, a tiempo de resolver el recurso jerárquico dentro del proceso en sede administrativa.

Respecto a la vulneración de la L. N° 291, alegada por la institución demandante, modificatoria del art. 59 de la L. N° 2492, cuyo parágrafo IV determina que la facultad de ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible, debe ser aplicada en relación al principio de irretroactividad de la norma establecido en la Constitución Política del Estado, de ahí que las la L. Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, entraron en vigencia de forma posterior al periodo por el que se pretendió sancionar a la contribuyente, al margen de que las señaladas normas, hacen referencia a la imprescriptibilidad de la facultad de la AT para ejecutar la deuda tributaria determinada, y no así la facultad para la determinación de la deuda tributaria, como es el caso de autos, por lo que no corresponde su aplicación.

Finalmente con relación a la violación del art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011 de clasificación y definición de impuestos y regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, establece en su art. 3.II que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, sin embargo, ello no significa que vaya en contradicción con lo establecido precedentemente, en sentido que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, no así para ejecutar una deuda tributaria ya determinada, por lo que no se advierte violación de la norma tal como pretende la entidad demandante.

V. Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, permite concluir que la entidad demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativos, y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia, declarando IMPROBADA la demanda de fs. 44 a 47 de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz II, del SIN y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0250/2014 de 24 de febrero, pronunciada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



524

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 22, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Cristina Ortiz Herrera, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nos.277/2014, de 27 de febrero, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representado por Daney David Valdivia Coria; contestación de fs. 39 a 44, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Como resultado del proceso de verificación a la Empresa Constructora y Servicios "URQUIZU S.R.L.", correspondiente a la Orden de Verificación N°0012OVE00357 Operativo 821 modalidad Operativo Especifico "crédito fiscal IVA" efectuado por servidores públicos de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, se detectó en función a la información del detalle de facturas de compra informadas a través de Software Da Vinci referida a los periodos verificados: enero, febrero, marzo, abril, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, que no se determinó correctamente el impuesto al valor agregado-crédito fiscal y que se incurrió en incumplimiento a deberes formales ante el Servicio de Impuestos Nacionales conforme a ley. Por tanto la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, en uso de las facultades otorgadas por los arts. 92, 93, 95, 96, 100, 148 y 162 del Cód. Trib. (L. N° 2492) determinó sus obligaciones tributarias por la depuración del crédito fiscal de las facturas de compras observadas según la Orden de Verificación N° 0012OVE00357, relativas al IVA, correspondiente a los periodos fiscales ya señalados sobre base cierta, por falta de respaldo documental (facturas originales) del crédito fiscal y medios probatorios del pago que demuestren la realidad económica de las transacciones efectuadas en base a la información obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la AT (SIRAT II) (declaración jurada F-200 y libro de compras IVA) y listado de proveedores observados según comunicado de prensa, publicado por el SIN en el periódico "La Razón" en 18 de marzo de 2012, emitiéndose el 12 de noviembre de 2012 la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC N° 882/2012, notificada al contribuyente mediante Cedula el 28 de noviembre de 2012, no presentando este ningún descargo, en tal sentido se emitió la R.D. N° 098/2013 de 04 de marzo de 2013 notificada por cedula el 14 de agosto de 2013.

Posteriormente, en fecha 03 de septiembre del año el sujeto pasivo EMPRESA CONSTRUCTORA Y SERVICIOS "URQUIZO SRL" interpuso recurso de alzada contra la indicada resolución determinativa emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 01194/2013, la cual revoca parcialmente la resolución determinativa impugnada, que generó a su vez la interposición por parte de la Gerencia Distrital I del SIN, del recurso jerárquico, disponiendo la AGIT el 27 de febrero de 2014 mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0277/2014 confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA N° 01194/2013 de 2 de diciembre de 2013, razón por la que la administración interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Respecto a las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación.

Manifiesta que es incorrecto lo señalado por la AGIT, puesto que el 15 de agosto de 2012 se notificó por cédula al Sr. Quispe Torrez Florencio en calidad de representante legal de la empresa constructora y servicios "URQUIZO SRL" con la Orden de Verificación N° 0012OVE00357 y se solicitó la presentación de 55 facturas, declaraciones juradas de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas, medio de pago de las facturas observadas, otra documentación que el fiscalizador asignado solicite, otorgándosele un plazo de 5 días hábiles, para la presentación de documentación, en el plazo establecido, el representante legal no presentó la documentación solicitada mediante la orden de verificación de referencia, por lo que se emitió el acta de contravención vinculada al Procedimiento de Determinación N° 51530 sancionándolo con una multa por incumplimiento de deberes formales de 3.000.- UFV.

Con posterioridad se solicitó documentación distinta a la ya solicitada mediante Requerimiento N° 00115770, notificado por cédula el 26 de septiembre, pidiendo entre estas declaraciones juradas del IVA Form. N° 200 Copia del contribuyente, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA originales, las 55 facturas pero entre estas una más de la solicitada en la anterior que es la Fact. N° 345, medios de pago de las facturas observadas y cualquier otra documentación que se solicite, otorgándose tres días hábiles para la presentación de una diversidad de documentos (los cuales difieren del primero) y tampoco presentó la documentación solicitada el sujeto pasivo, por lo que el 4 de octubre de 2012 se emitió el acta de contravención vinculada al Procedimiento de Determinación N° 51531 sancionando al contribuyente con UFV3000.- Por tanto el Requerimiento N° 00115770 de 21 de septiembre notificado el 26 de septiembre de 2012 tiene diferencias, que las autoridades superiores podrán observar, una de estas es que este requerimiento solicita las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA (originales) y de la misma manera solicita la factura número 345, aspectos que no son solicitados o requeridos en el detalle de diferencias N° 0012OVE00357 que no son los mismos como señala equivocadamente la AGIT.

En consecuencia, en el presente caso, a decir del demandante, el contribuyente incurrió en diferentes oportunidades en la contravención de incumplimiento a deberes formales, la primera ante la solicitud efectuada mediante orden de verificación y la segunda mediante requerimiento por lo que no existe la aplicación de dos sanciones por la misma infracción.

La administración tributaria no vulnera el principio de non bis in idem.

Añadió que, se evidencia de forma clara que no existe una doble sanción por el mismo incumplimiento al deber formal ni se ha vulnerado el principio del non bis in idem como señala la AGIT en su Resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0277/2014, puesto que es menester aclarar que si bien el principio del non bis in idem es aquel que garantiza que nadie será juzgado nuevamente por el mismo delito o infracción, para que se configure la vulneración a este principio es necesario que se cumplan la exigencia de tres presupuestos, identidad del sujeto, objeto y causa, sin embargo en el presente caso se podrá evidenciar que no existe identidad de objeto, conforme al siguiente detalle:

No existiría identidad de objeto puesto que tal como señaló precedentemente es necesario recalcar que esta AT Mediante la Orden de Verificación N° 0012OVE00357 y detalles de diferencias solicita entre estas 55 facturas, declaraciones juradas de los periodos observados Formulario N° 200 o 210, libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas, medio de pago de facturas observadas, otra documentación que el fiscalizador asignado solicite, de los periodos observados, no habiendo presentado el contribuyente, pese a su legal notificación, la documentación solicitada por la administración tributaria, se labró el acta de infracción por Contravenciones Tributarias N° 51530.

Posteriormente mediante Requerimiento N° 00115770 y ya en el proceso de determinación se solicitó a la Constructora y Servicios Urquiza S.R.L., la presentación en originales y fotocopias, declaraciones juradas del impuesto al valor agregado IVA Form. N° 200 copia del contribuyente, libro de compras IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA originales, las 55 facturas pero de estas otra más de la solicitada en la anterior que es la factura N° 345, es decir que con el Requerimiento N° 00115770 se solicitó la documentación adicional, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, por lo que ante el incumplimiento de 4 de octubre de 2012 se labró el acta de infracción por Contravenciones Tributarias N° 51531, aspecto que no fue tomado en cuenta por la AGIT.

Conforme a lo mencionado y no existiendo identidad de objeto entre las Actas por contravenciones tributarias, se corroboraría la no existencia de una doble sanción por el mismo incumplimiento al deber formal y que esta administración no vulnera en ningún momento el principio del non bis in idem.

Agravios ocasionados a la administración tributaria.

Refirió que al dejar sin efecto el importe de 3.000.-UFV establecido por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación N° 51531 ocasiona un agravio a la administración tributaria quien recauda fondos para la educación, salud y demás necesidades para el pueblo Boliviano, incurriendo en un error la AGIT, puesto que se efectuó una correcta sanción multando al contribuyente por distintos hechos.

Por lo que se solicita que en el presente caso se tome en cuenta esta Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1195/2013 de 2 de diciembre de 2013 que fallo correctamente y que su autoridad al evidenciar las diferencias existentes entre las solicitudes de documentación establecerá que existen dos multas distintas.

Respecto a la legalidad y buena fe.

En consecuencia las multas por el incumplimiento a deberes formales, fueron correctamente aplicadas (siempre en consideración a los descargos presentados por el contribuyente), todo conforme a la normativa jurídica tributaria vigente, remitiéndonos para cualquier efecto, a los antecedentes administrativos de la R.D. N° 098/2013.

Sobre la falta de motivación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0277/2014.

La Resolución de Recurso Jerárquico impugnada AGIT-RJ N° 0277/2014, carece de aquel elemento esencial que debe poseer toda resolución, como el de la fundamentación, no existe, ya que lo único que hace es realizar una interpretación vacía e indebida respecto al principio de non bis in idem sin efectuar un mínimo análisis de cuáles son los presupuestos que se deben cumplir para que la vulneración a este principio sea invocada por una persona.

Por lo señalado manifiesta que está demostrado que la Autoridad General de Impugnación ha vulnerado flagrantemente lo dispuesto por la Constitución Política del Estado y la L. N° 2492, pues con la recaudación de impuestos se tiene como finalidad el fortalecimiento y mejoramiento del sector educativo, salud, vivienda, seguridad, etc., puesto que tiende al bien común de todo el Estado y el hecho de no pagar lo adeudado genera un enorme daño a la economía del Estado y correlativamente a la de sus habitantes.

I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0277/2014 de 27 de febrero y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 098/2013 de 04 de marzo de 2013.

II. De la contestación de la demanda.

Primero la autoridad demanda, hace una relación de hechos para afirmar que la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/RD N° 098/2013, en aplicación al art. 169-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), sustituye a la resolución sancionatoria y consigna como parte de la deuda tributaria las sanciones por incumplimiento de deberes formales emergentes en primera instancia de la orden de verificación y posteriormente por el Requerimiento N° 115770, por lo que ambas sanciones fueron impuestas al mismo Sujeto Pasivo, suscitándose de esa manera la identidad de la persona; asimismo las sanciones derivan del incumplimiento de deberes formales relacionados con la entrega de la misma información requerida, hecho que dispone la existencia de la identidad de objeto; y finalmente, las sanciones se encuentran referidas a la Orden de Verificación N° 0012OVE00357, cuyo alcance comprendía la verificación del Crédito Fiscal IVA, correspondiente a los periodos fiscales enero y abril y septiembre y diciembre 2010, situación que señala la identidad de causa de persecución; consiguientemente, resulta evidente el cumplimiento de las tres condiciones del principio non bis in idem, identidad, objeto y causa.

Aclara que, el hecho de que la administración tributaria hubiera incluido o excluido una factura de compra en el segundo requerimiento respecto del primer requerimiento, no implica que ello no cumpla con la concurrencia de la condición del mismo objeto, como erróneamente el ente fiscal arguye al señalar que mediante Requerimiento N° 00115778, se solicitó entre otros documentos, la Fact. N° 354, cuando en realidad la citada factura, ni siquiera se encuentra registrada como parte del segundo requerimiento (Requerimiento N° 00115778).

Manifiesta que, consecuentemente a lo expuesto resulta evidente que dado que las sanciones fueron impuestas a través de la R.D. N° 098/2013, en forma simultánea, la sanción por incumplimiento de deberes formales emergente del segundo Requerimiento N° 115770, no corresponde por no ajustarse a derecho, debido a que la sanción originada en la Orden de Verificación Interna N° 0012OVE00357, aún no se encontraba firme, lo que infringe el principio de seguridad jurídica y el debido proceso consagrados en los arts. 115-II, 117-II y 119-II de la C.P.E.

Asimismo, los argumentos citados en la demanda contencioso administrativa no desvirtuarían los fundamentos técnico-jurídicos expuestos por la AGIT, por lo que se debe tomar en cuenta que la demanda contencioso administrativa, es independiente en sus argumentaciones y es la base fundamental sobre el cual debe fallar.

De igual manera hace presente que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, es más el mismo demandante sólo se limita a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT; por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

Por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0277/2014 de 27 de febrero de 2014, que ha sido citada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II. Petitorio.

Que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0243/2014, de 24 de febrero, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- Resultado del proceso de verificación a la Empresa Constructora y Servicios "URQUIZU S.R.L.", correspondiente a la Orden de Verificación N°0012OVE00357 Operativo 821 modalidad operativo específico "Crédito fiscal IVA" efectuado por servidores públicos de la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, se detectó en función a la información del detalle de facturas de compra informadas a través de Software Da Vinci referida a los periodos verificados: enero, febrero, marzo, abril, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, que no determinó correctamente el Impuesto al valor agregado-crédito fiscal e incurrió en incumplimiento a deberes formales ante el SIN conforme a ley. Por tanto la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, procedió a determinar sus obligaciones tributarias por la depuración del Crédito Fiscal de las facturas de compras observadas según la Orden de Verificación N°0012OVE00357, relativas al IVA, correspondiente a los periodos fiscales ya señalados sobre base cierta, por falta de respaldo documental (facturas originales) del crédito fiscal y medios probatorios del pago que demuestren la realidad económica de las transacciones efectuadas en base a la información obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la AT (SIRAT II) (Declaración Jurada Form. N° 200 y Libro de Compras IVA) y listado de proveedores observados según comunicado de prensa, publicado por el Servicio de Impuestos Nacionales en el periódico "La Razón" en 18 de marzo de 2012, emitiéndose el 12 de noviembre de 2012 la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC N° 882/2012, notificado al contribuyente mediante Cedula el 28 de noviembre de 2012, no presentando este ningún descargo, en tal sentido se emitió la R.D. N° 098/2013 de 04 de marzo notificado por cedula el 14 de agosto de 2013.

Posteriormente en fecha 03 de septiembre del año el sujeto pasivo Empresa Constructora y Servicios "URQUIZU SRL" interpuso recurso de alzada contra la indicada resolución, emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 01194/2013, la cual revoca parcialmente la resolución determinativa impugnada dejando sin efecto el importe de 3.000 UFV establecida en el acta de contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51531 y mantiene firme y subsistente la referida al Procedimiento de Determinación N° 51530, la que originó a su vez la interposición de recurso jerárquico por parte de la Gerencia Distrital I del SIN, que generó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0277/2014 que confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA N° 01194/2013 de 2 de diciembre de 2013.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pcto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 51, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que no fue presentada.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 56 autos para sentencia.

IV. Del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ- N° 0277/2014, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si la resolución jerárquica que confirma la de alzada excluyó de forma correcta el importe de 3.000.- UFV establecido en el Procedimiento de Determinación N° 51531, por duplicidad de cobro y si la resolución impugnada transgredió los principios de legalidad, buena fe, así como falta de motivación de ésta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el Procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido, por su orden señalamos:

2.- Respecto a las actas por contravenciones tributarias vinculadas al proceso de determinación y vulneración del principio non bis in idem.

De los antecedentes administrativos se evidencia que el 15 de agosto de 2012, la administración tributaria, mediante la Orden de Verificación N° 0012OVE00357 y su anexo "Detalle de diferencias", solicitó a la Empresa Constructora y Servicios "Urquiza SRL" la presentación de declaraciones juradas (Form. N° 200), libro de compras IVA, facturas de compras originales, medio de pago y otra documentación que el fiscalizador solicite, correspondiente a los periodos fiscales enero a abril y septiembre a diciembre 2010. En atención a la misma, el contribuyente el 22 de agosto de 2012, mediante nota s/n solicitó plazo de 20 días para presentar la documentación solicitada en la Orden de Verificación; la misma fue atendida mediante Proveído N° 24-2399-12, de 22 de agosto de 2012, en el que otorga el plazo hasta el 5 de septiembre de 2012; pero la documentación requerida no fue presentada; por lo que el 10 de septiembre de 2012, AT emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51530, por haber el contribuyente incumplido con el deber formal de la entrega de toda la documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de verificación, sancionándole con la multa de 3.000.- UFV, en aplicación del subnumeral 4.1, anexo A, de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.

Aparte de lo anterior, se establece que la administración tributaria el 26 de septiembre de 2012, notificó por cedula al sujeto pasivo, con el Requerimiento N° 115770 (Form. N° 4003), mediante el cual solicita nuevamente presentar la siguiente documentación: Las declaraciones juradas (Form. N°200), libro de compras IVA, facturas de compras originales, medios de pago y otra documentación que el fiscalizador solicite correspondiente a los periodos fiscales enero a abril y septiembre a diciembre 2010, ante la falta de presentación de dicha documentación, el 4 de octubre de 2012, la AT emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51531, por haber el contribuyente incumplido con el deber formal de la entrega de toda la documentación requerida durante la ejecución del procedimiento de verificación, por lo que sanciona con la multa de 3.000.- UFV, en aplicación del subnumeral 4.1, anexo A, de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07.

Cabe señalar que la administración tributaria prosiguiendo con el proceso de determinación el 12 de noviembre de 2012, emitió la Vista de Cargo N° CITE:SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/882/2012, en la que establece la liquidación previa de la deuda tributaria por el IVA de los periodos enero a abril y septiembre a diciembre de 2010, que alcanza un total de 375.207 UFV que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago; además, forman parte de esta liquidación, las multas por incumplimiento de deberes formales de 6.000.- UFV, contenidas en las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 51530 y 51531, por lo que finalmente, se dictó la R.D. N° CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/RD/098/2013, de 4 de marzo.

En ese sentido como se evidencia, ante el incumplimiento de entrega de la documentación solicitada en la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE00357, fue sancionado mediante el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51530 por el mismo concepto, la misma base legal y la misma normativa, lo cual establece que la Administración Aduanera requirió dos veces la misma documentación, ya que la segunda multa registrada en el acta por contravención tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación N° 51531, incurrió en la vulneración del principio de "non bis in idem", toda vez que concurren las tres condiciones señaladas en la doctrina como son: 1) identidad de personas ; 2) identidad de objeto y 3) identidad de causa de persecución. Por lo que el argumento de la administración tributaria de que serían hechos diferentes o ajenos no tiene asidero legal alguno, por cuanto que se haya incluido o excluido una factura la N° 354 no implica que se quiebre la concurrencia de las identidades señaladas ni enerva el hecho de que se sancionó doble por dos aspectos similares, lo cual viola el principio de seguridad jurídica y el debido proceso.

3,4,5.- Respecto a los agravios ocasionados a la administración tributaria; a la legalidad y buena fe y sobre la falta de motivación de la resolución impugnada.

El hecho señalado por el demandante de que se le ocasione un agravio a la administración tributaria que recauda fondos para la educación, salud y demás necesidades para el pueblo boliviano, no enerva el hecho central de que se aplicó indebidamente una doble sanción al contribuyente por mismos hechos, aspecto no imputable a éste ni al Tribunal Supremo de Justicia, que no puede apartarse de lo legal para favorecer al demandante solo por satisfacer necesidades económicas estatales.

Sobre la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria, no se cuestiona que esta administración actúe de tal manera, sin embargo aquello no enerva la indebida sanción efectuada al contribuyente, ni se convalide una actuación irregular en aplicación de tal precepto.

Sobre la falta de motivación de la resolución impugnada no se evidencia aquello, toda vez que la misma se encuentra debidamente fundamentada fue emitida dentro proceso justo y equitativo, en el que se aseguró a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso a objeto de que puedan comparecer en el juicio y asumir defensa ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Ahora cabe recalcar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. En cuanto a esta segunda, la motivación puede ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar la autoridad que la dictó sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas.

VI. Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la disposición final tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la

demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 22, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, representada por Cristina Ortiz Herrera, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 277/2014, de 27 de febrero.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



525

**Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 34, interpuesta por la Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional representada por Jesús Salvador Vargas Cruz, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 356/2014, de 11 de marzo, pronunciado por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representado por Daney David Valdivia Coria; contestación de fs. 55 a 60, réplica de fs. 88 a 90, dúplica de fs. 94 a 95 los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que, según el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-537/13, Operativo denominado "ZEBALLOS" de 16/07/2013, funcionarios de Control Operativo Aduanero COA dependientes de la Aduana Nacional, en las dependencias de ALBO S.A. del Departamento de Santa Cruz, se intervino un vehículo particular, Clase Automóvil, marca: Ford, tipo: Fusión, año 2008, Chasis 3FAHP08Z08R215638, motor 151160BHP, con placa de Control EDW 2049 (placa brasilera), conducido por Luis Berardo Zeballos Guzman, con licencia de conducir N° 3292679 Categoría "C", mismo que portaba como documentación la Declaración Jurada N° 2013641V5107 de 07/02/2013 y Certificado de Licenciamiento de Vehículo N° 9320888726, ante esta situación y presumiendo el hecho de contrabando se procedió al comiso preventivo de la mercancía y posterior traslado a dependencias del recinto aduanero de ALBO S.A., dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia Regional Santa Cruz, para su posterior aforo físico, valoración e investigación correspondiente. Una vez realizada la valoración se estableció un valor CIF de Bs 55742.01; siendo los tributos omitidos en UFV' 5991.09; El 26/07/2013, mediante Hoja de Ruta SCRZI2013-6811 el administrado presentó documentación fuera de plazo establecido en la R.D. 01-005-13. Sin embargo al momento del decomiso el conductor del vehículo presentó la siguiente documentación: Billeto de seguro DPVAT a nombre de Maria Clarice Da Silva Rodrigues y la declaración jurada de ingreso y salida de vehículos turísticos 2013641V51047.

Prosigue indicando que el Informe Técnico N° AN-SCRZI-SPCCR-IN-528/2013 de 07/08/2013, establece que, de la verificación del Número de placa EDW2049, en el sistema Sivetur-ingreso y salida de vehículos para turismo, se evidenció que el vehículo se encuentra en territorio boliviano desde el 23/11/2011 hasta la fecha, realizando ingresos y salidas, induciendo a que se otorguen diferentes registros de vehículo turístico, para posteriormente ampliar el plazo, salir al término del plazo y volver a ingresar a territorio nacional bajo el mismo régimen. Es decir, el vehículo permanece en territorio boliviano con un régimen que no le corresponde. Conducta que incumple lo estipulado en la RD 01-023-05 de 20/07/2005 que aprueba el procedimiento para el ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo, siendo que Luis Berardo Zeballos Guzman, al ser un ciudadano boliviano no presentó la documentación que demuestre la radicatoria del vehículo en otro país, requisito no excluyente que requiere un vehículo turista, por lo que concluye que los descargos presentados no amparan la legal permanencia en el territorio nacional de la mercancía consignada, en el Acta de Inventario N° COARSCZ-C-537/2013 debido a que incumple con lo establecido en el procedimiento para ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo R.D. N° 01-023-05 de 20/07/2005.

En base a esos antecedentes, la Administración Aduanera dicto la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 504/2013 de 28/08/2013, que resolvió:

Primero.- Declarar probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Luis Berardo Zeballos Guzman, en consecuencia, el comiso definitivo de la mercancía comisada detallada en el Acta de Inventario COARSCZ N° 537/2013, disponiendo la

adjudicación inmediata a título gratuito y exentas de pagos de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia en aplicación de lo establecido en la disposición adicional décima quinta de la L. N° 317 de 11/12/2012 que modifica el artículo 192 de la L. N° 2492 de 03/08/2003, previa certificación de Diprove, para saber si tiene denuncia de robo.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Bajo el epígrafe de la inconsistencia en los argumentos de la resolución jerárquica, manifiesta que en su punto xii, señala que la autoridad de impugnación, realmente sorprende, cuando en otros casos anula obrados por supuestas vulneraciones de derechos a los sujetos, empero, cuando los derechos y garantías constitucionales que intentan violentar son los del Estado Boliviano, sólo se limita indicar que porque esta institución dio autorización de turismo (por malos funcionarios) no se puede hacer nada, cuando esta autoridad es consciente por las pruebas aportadas por ambas partes que el sujeto pasivo no reunió los requisitos exigidos por ley para esta autorización. Resalta que el administrado presentó un poder que carece de valor legal en Bolivia, ya que no ha sido avalado por las autoridades correspondientes de las diferentes Cancillerías (Brasil-Bolivia) por lo que el mismo no debe tomarse en cuenta, para turismo, cuando el mismo de forma clara y expresa demuestra que es una compra venta la propiedad y el supuesto turista, al indicar: "Procuracao" particular de plenos poderes e circulacao; el cual indica que Maria Clarice Da Silva Rodrigues, propietaria del vehículo, le otorgó poder amplio al recurrente para transitar, dirigir en todo Brasil y el Mercosur, vender, ceder, transferir, entre otros el vehículo objeto del presente recurso" Sus rectitudes podrán darse cuenta que Luis Berardo Zeballos Guzman, solo ha engañado a la Aduana Nacional, desde el 23/11/2011 hasta la fecha de la Intervención por funcionarios del Control Operativo Aduanero "COA", que se han percatado que el mismo ha hecho uso y abuso de la autorización de turista, porque cabe preguntarse, quien puede estar de turista por casi dos años en un determinado lugar?, consiguientemente, la afirmación de la AGIT sobre que la conducta de Luis Berardo Zeballos Guzmán, no se adecua a la tipificación de contrabando prevista en el art. 18-b)-g) de la L. N° 2492 y disponer se deja sin efecto legal el comiso del vehículo clase automóvil, marca Ford, color negro, placa EDW2049, chasis 3FAHP08Z08R215638, es actuar de forma no equitativa con los sujetos pasivos y el mismo Estado, más por el contrario, colabora con aquellos funcionarios que extendieron los permisos de circulación sin tomar en cuenta los requisitos mínimos exigidos por la norma Legal vigente y más por el contrario al emitir una resolución indicando que no existe contrabando, está emitiendo resoluciones contrarias a la ley.

I.3 Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y siguientes del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0356/2014 de 11 de marzo y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 502/2013.

II. De la contestación de la demanda.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que el 17 de julio de 2013, la administración aduanera notificó a Luis Berardo Zeballos Guzmán, con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 0537/2013, de 16 de julio de 2013, la que indica que agentes del COA intervinieron el vehículo marca Ford, color negro, con placa de control EDW2049 (placa brasilera), conducido por Luis Berardo Zeballos Guzmán, siendo que en el momento del operativo el conductor presentó la Declaración Jurada N° 201364LV51047, certificado de registro y licenciamiento de vehículo N° 9320888726, cuya declaración jurada refiere a 10 de octubre de 2011; ante esta situación y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso preventivo del motorizado para posteriormente ser trasladado a dependencias del recinto de ALBO SA, calificando la conducta como contravención aduanera de contrabando de conformidad con el art. 181-b) de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), otorgando el plazo de 3 días para la presentación de descargos.

En ese contexto el 26 de julio de 2013, el sujeto pasivo a través de memorial señala que los Agentes del COA no respaldaron su accionar toda vez que pese a haber presentado la Declaración Jurada N° 201364LV51047, el vehículo fue intervenido ilegalmente, vulnerando sus derechos constitucionales al patrimonio y a la propiedad, presentando como prueba de descargo un poder: Procuracao particular de plenos poderes e circulacao, del cual se extrae que Maria Clarice Da Silva Rodrigues, otorgó poder amplio al recurrente para transitar, dirigir en todo el Brasil y el Mercosur, así como vender, ceder, transferir, emplacar, entre otros, el vehículo, marca Ford, modelo 2008, color negro con placa de control EDW 2049, solicitando sea valorada la prueba de descargo presentada y consiguientemente sea devuelto el motorizado.

Posteriormente, el 7 de agosto de 2013, la Administración emitió Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-in N° 528/2013, mismo que refiere que el vehículo comisado se encuentra en territorio boliviano desde el 23 de noviembre de 2011 hasta la fecha, realizando ingresos y salidas con ampliaciones de plazo, es decir, con un régimen que no le corresponde, conducta que incumple con lo estipulado en la RD 01-023-05, de 20 de julio de 2005; de la misma forma señala que es un requisito indispensable demostrar la propiedad del vehículo y/o poder que otorgue el propietario a Luis Berardo Zeballos Guzmán quien figura como conductor del vehículo, además que Luis Berardo Zeballos Guzmán, al ser ciudadano boliviano, no presentó la documentación que demuestra la radicatoria en otro país; concluyendo que los descargos presentados no amparan la legal permanencia en el territorio nacional de la mercancía comisada; consecuentemente el 28 de agosto de 2013, se notificó en secretaría a Luis Berardo Zeballos Guzmán con la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RC N° 502/2013, que declaro probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra del notificado, como consecuencia el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Inventario COARSCZ N° 537/2013, a favor del Ministerio de la Presidencia en aplicación de la disposición adicional quinta de la L. N° 317 previa certificación de Diprove para saber si tiene denuncia de robo.

Es importante señalar al sujeto pasivo al momento del decomiso, presentó el documento de propiedad del vehículo N° 9320888726 y la declaración jurada de ingreso y salida de vehículos turísticos N° 201364LV51047, así como también, una vez notificado con el acta de intervención contravencional, presentó el documento titulado "Procuracao" particular de plenos poderes e circulacao; el cual que indica que Maria Clarice Da Silva Rodrigues, propietaria del vehículo, le otorgó poder amplio al recurrente para transitar, dirigir en todo el Brasil y el Mercosur, vender, ceder, transferir, emplacar, entre otros, el vehículo objeto del presente recurso, documento que se consigna en la Declaración Jurada N° 201364LV51047; además presentó su cédula de identidad con N° 3292679 SC emitido por el Estado Plurinacional de

Bolivia; por tanto, se evidencia que Luis Berardo Zeballos Guzmán cuenta con toda la documentación legal que le permitió ingresar a territorio nacional el vehículo turístico.

En referencia a lo documentado por la Administración Aduanera respecto a que el vehículo con número de placa EWD2049, se encuentra en territorio boliviano desde el 23 de noviembre de 2011, realizando ingresos y salidas, obteniendo diferentes registros de vehículo turístico y permaneciendo en territorio boliviano con un régimen que no le corresponde, conducta estipulada en la RD N° 01-023-05, de 20 de julio de 2005, así como indica que no presentó la documentación que demuestre la radicatoria en otro país; al respecto, se tiene que en los antecedentes no consta ninguna documentación que demuestre que el recurrente cuente con radicatoria en el Brasil ni que el poder otorgado por la propietaria cuente con el visado del Cónsul boliviano en el Brasil, aspectos que no fueron observados por la Administración Aduanera al momento de otorgar la autorización de ingreso a territorio boliviano como vehículo turístico, por lo que se supone fueron verificados conforme el procedimiento para el ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo en el punto V, parág. B, núm., I 1.1, inc. c) al i), de la RD 01-023-05, de 20 de julio de 2005, de manera que los diversos ingresos fueron cerrados conforme a la normativa mencionada sin existir observaciones por parte de la Administración Aduanera, encontrándose el vehículo autorizado y dentro del plazo para permanecer en territorio nacional, por lo que no corresponde lo señalado por la Administración Aduanera.

II. Petitorio.

Que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Aduana Interior Santa Cruz, dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0356/2014, de 11 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Según el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 537/13, Operativo denominado "ZEBALLOS" de 16/07/2013, funcionarios de Control Operativo Aduanero COA dependientes de la Aduana Nacional, en las dependencias de ALBOS.A. del Departamento de Santa Cruz, intervinieron un vehículo particular, Clase Automóvil, marca: Ford, tipo: Fusión, año 2008, Chasis 3FAHP08Z08R215638, motor 151160BHP, con placa de Control EDW 2049 (placa brasilera), conducido por Luis Berardo Zeballos Guzman, con licencia de conducir N° 3292679 Categoría "C", mismo que portaba como documentación la Declaración Jurada N° 2013641V5107 de 07/02/2013 y Certificado de Licenciamiento de Vehículo N° 9320888726, ante esta situación y presumiendo el hecho de contrabando se procedió al comiso preventivo de la mercancía y posterior traslado a dependencias del recinto aduanero de ALBO S.A., dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia Regional Santa Cruz, para su posterior aforo físico, valoración e investigación correspondiente. Una vez realizada la valoración se estableció un valor CIF de Bs 55742.01; siendo los tributos omitidos en UVF 5991.09; Posteriormente el 26/07/2013, mediante Hoja de Ruta SCRZI N° 2013-6811 el administrado presenta documentación fuera de plazo establecido en la RD N° 01-005-13.

Mediante el Informe Técnico N° AN-SCRZI-SPCCR-IN N° 528/2013 DE 07/08/2013, establece que, de la verificación del número de placa EDW2049, en el sistema SIVETUR- ingreso y salida de vehículos para turismo, se pudo evidenciar que el vehículo se encuentra en territorio boliviano desde el 23/11/2011 hasta la fecha, realizando ingresos y salidas, induciendo a que se otorguen diferentes registros de vehículo turístico, para posteriormente ampliar el plazo, salir al término del plazo y volver a ingresar a territorio nacional bajo el mismo régimen.

En base a estos antecedentes, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 504/2013 de 28/08/2013, que declara probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Luis Berardo Zeballos Guzman, en consecuencia, el comiso definitivo de la mercancía comisada detallada en el Acta de Inventario COARSCZ N° 537/2013, disponiendo la adjudicación inmediata a título gratuito y exentas de pagos de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia en aplicación de lo establecido en la disposición adicional décima quinta de la L. N° 317 de 11/12/2012 que modifica el art. 192 de la L. N° 2492 de 03/08/2003, previa certificación de Diprove, para saber si tiene denuncia de robo. Contra esta resolución el indicado señor interpuso recurso de alzada que culminó con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0880/2013, que revoca totalmente, la resolución impugnada, con el argumento de que el vehículo se encontraba dentro de plazo de permanencia otorgado por la Administración Aduanera.

Contra esta resolución la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico, que a su vez fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0356/2014 de 11 de marzo, que confirma la resolución de recurso de alzada.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 79, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica que cursa de fs. 88 a 90, que ratifica los argumentos de la demanda; duplica de fs. 94 a 95, que ratifica la respuesta a la misma.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 96 autos para sentencia.

IV. Del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ N° 0356/2014, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar si la resolución jerárquica que confirma la de alzada, obró de forma correcta en su decisión de revocarla al afirmar que el vehículo se encontraba de forma legal en territorio nacional.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Es necesario establecer que, el procedimiento contencioso administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la

administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En ese sentido conforme lo demandado sintetizado en sólo punto, corresponde señalar:

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que el 17 de julio de 2013, la Administración Aduanera notificó a Luis Berardo Zeballos Guzmán, con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C N° 0537/2013, de 16 de julio de 2013, la que indica que agentes del COA intervinieron el vehículo marca Ford, color negro, con placa de control EDW2049 (placa brasilera), conducido por Luis Berardo Zeballos Guzmán, siendo que en el momento del operativo el conductor presentó la Declaración Jurada N° 201364LV51047, certificado de registro y licenciamiento de vehículo N° 9320888726, cuya declaración jurada refiere a la fecha 10 de octubre de 2011; ante esta situación y presumiendo el ilícito de contrabando se procedió al comiso preventivo del motorizado para posteriormente ser trasladado a dependencias del recinto de ALBO S.A., calificando la conducta como contravención aduanera de contrabando de conformidad con el art. 181-b) de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), otorgando el plazo de 3 días para la presentación de descargos.

En esa línea el sujeto pasivo al momento del decomiso, presentó el documento de propiedad del vehículo N° 9320888726 y la Declaración Jurada de ingreso de Salida de vehículos turismo N° 2013641V51407, así como también, una vez notificado con el acta de intervención contravencional, presentó el documento titulado "PROCURACAO" particular de plenos poderes e Circulacao; del cual se evidencia que Maria Clarice Da Silva Rodrigues, propietaria del vehículo, le otorgó poder amplio al recurrente para poder transitar, dirigir en todo el Brasil y el Mercosur, vender, ceder, transferir, entre otros el vehículo objeto del presente recurso, documento que se consigna en la Declaración Jurada N° 2013641V51407, además presentó su cédula de identidad con N° 3292679 SC emitido por el Estado Plurinacional de Bolivia, por tanto, efectivamente se probó que Luis Berardo Zeballos Guzmán contaba con toda la documentación legal que le permitió ingresar a territorio nacional el vehículo turístico y transitar en el mismo, circunstancia no desvirtuada, puesto que el hecho reclamado por el demandante de que se presentó documentación en fotocopia simple, no enerva el mandato contenido del instrumento de poder, máxime si por el Principio de Verdad Material, la realidad de los hechos debe primar ante el ritualismo o formalismo inconducente a la averiguación de la verdad.

Conforme el último párrafo del art. 231 del Reglamento a la Ley General de Aduana y el Punto V parág. A núm. inc.-c) de la RD N° 01.023-05, el comiso de un vehículo turismo sólo procede, cuando concluido el término de permanencia autorizado, no se ha producido su salida del territorio aduanero nacional, así como los vehículos turísticos que sean sorprendidos en territorio nacional, con su plazo de permanencia vencidos, serán decomisados y sometidos a proceso conforme al art. 181-g) de la L. N° 2492, para el presente caso se toma en cuenta que el vehículo en cuestión clase automóvil, marca Ford, color negro, placa EDW 2049, fue decomisado el 26 de junio de 2013, dentro de plazo otorgado por la Administración de Aduana Regional La Paz, el que empezó el 7 de febrero de 2013 y concluía el 6 de agosto de 2013 según consta de la Declaración Jurada N° 2013641V51047 en tal sentido el comiso del 26 de junio de 2013, fue realizado dentro de la permanencia legal del vehículo. A este efecto del propio reconocimiento de la Autoridad Aduanera se evidencia que el administrado presentó la declaración jurada de ingreso y salida de vehículos turísticos. El denominado Procurao particular de plenos poderes e circulacao (sello de autenticidad).

El Principio de Legalidad establecido en el art. 6, parág. I, del núm. 6 de la L. N° 2492 dispone que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, del mismo modo el art. 72 de la L. N° 2341 aplicable al presente caso por mandato de los arts. 74-1 y 201 del Cód. Trib. Boliviano señala que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando estas hayan sido previstas por norma expresa; en ese contexto legal, no se advierte que la estadía de un vehículo turístico no se encuentre sujeta a la estadía del turista que lo internó, ya que el hecho que configura el ilícito de contrabando es la permanencia del vehículo fuera del plazo otorgado por la Aduana Nacional, por lo que corresponde desestimar el argumento de la Administración Aduanera toda vez que la conducta de Luis Berardo Zeballos Guzmán, no se configura como una contravención aduanera de contrabando prevista en el art. 181-b)-g) del Cód. Trib. Boliviano, puesto que el vehículo ingresó a territorio nacional de forma legal con fines turísticos y en la fecha del comiso, se encontraba con una autorización de permanencia vigente, por lo que no correspondía el comiso del vehículo clase automóvil, marca: Ford, color negro, placa de control EDW 2049 Chasis 3FAHP08Z08R215638.

Finalmente la resolución impugnada se encuentra debidamente fundamentada fue emitida dentro proceso justo y equitativo, en el que se aseguró a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso a objeto de que puedan comparecer en el juicio y asumir defensa ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Ahora cabe recalcar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. En cuanto a esta segunda, la motivación puede ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar la autoridad que la dictó sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas.

VI. Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 34, interpuesta por la Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional representada por Jesús Salvador Vargas Cruz, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquica AGIT-RJ N° 356/2014, de 11 de marzo.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



526

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 29, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0377/2014 de 24 de marzo (fs. 16 a 23), el memorial de contestación de fs. 52 a 57, la réplica de fs. 79 a 80, la dúplica de fs. 85 a 86, el memorial del tercero interesado de fs. 202 a 204, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

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

Que Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud del Memorando N° 0334/2013 de 18 de febrero (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 25 a 29, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 y en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0377/2014 de 24 de marzo.

Inicia el memorial señalando a manera de antecedente que, en 31 de mayo de 2013, mediante Acta de Comiso s/n, el Comando Conjunto Chicha, con sede en la localidad de Tupiza, intervino un camión marca Volvo, tipo F-12, color blanco, con placa de control 2924-FRF, conducido por Froilán Condo Yucra, con licencia N° 5773195, transportando mercadería consistente en harina de trigo tipo 000, marca "Pampa Blanca", bolsas de propileno de 50 Kg., quien a momento de la revisión, habría presentado copia legalizada de la DUI 2013/521/C-4074 de 24 de mayo de 2013, empero los efectivos del Comando Conjunto, detectaron que las bolsas describían como fecha de elaboración el 5/02/2013, en oposición a los datos contenidos en la documentación presentada, DUI C-4074 y Certificado de SENASAG N° 097500, que señalan como fecha de elaboración el 02/05/2013, y de vencimiento a 180 días de su elaboración, presumiéndose por esa diferencia de fechas, la comisión del Ilícito de Contrabando, previsto en el art. 160-4, y el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano, trasladando la mercancía y el medio de transporte, al recinto Aduanero ALBO SA. Villazón, con la finalidad de verificar lo descrito con anterioridad.

El 15 de julio de 2103, fuera del plazo establecido para la presentación de descargos, se recibió nota de Molinos Pampa Blanca, señalando que las bolsas adquiridas por Cirilo Beltrán Méndez, con la fact. N° 0004-00000296 de 21 de mayo de 2013, presentan un error, toda vez que su máquina impresora, posee un sistema de fecha que por defecto señala primero el mes/día/año, debiendo configurarla para cada venta; aclarando asimismo que la fecha de vencimiento de 29 de octubre de 2013 es correcta, empero como fue presentada fuera de plazo, fue desestimada.

Finalmente, que de acuerdo al Informe Técnico AN-GRPGR-VILPF N° 00239/2013 de 18 de julio de 2013, establece que el aforo físico se realizó a 320 bolsas de harina de trigo 000, marca Pampa Blanca, de propileno de 50 Kg., observándose en los envases de la mercancía, los siguientes datos: Mercancía: harina de trigo tipo 000, marca "Pampa Blanca", en bolsas de propileno de 50 Kg.; Fecha de elaboración 05/02/2013, fecha de vencimiento 29/10/2013, lote 1025, sin otras observaciones, ratificándose las observaciones realizadas y descritas, y considerando la documentación presentada, aun habiendo sido esta, presentada fuera de plazo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo los puntos ix y x de la resolución de recurso jerárquico, señala que la documentación referida en ambos acápite y en la última parte de los antecedentes, no fue valorada por haber sido presentada fuera de plazo; y por otro lado, que si bien la mercadería cuenta con la póliza de Importación IM-4 N° 2013/521, de 24 de mayo de 2013, canal amarillo, esta debe ser evaluada en virtud a lo establecido en el art. 101 de la L. N° 1990, L.G.A., considerando que dicha póliza contendría como dato de fecha de elaboración de la mercancía descrita, el 2 de mayo de 2013, que además y como respaldo a dicho documento se observa que el Servicio de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria "SENASAG", emitió Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 097500, en el que señalan como certificados que

acompañan: "certificado de calidad con Elab. 02/05/2013 y Vto. 29/10/2013 y/o 180 días de su elaboración y Lote 1025", y revisada la Póliza de Importación IM-4 N° 2013/521/C-4071 de 24 de mayo de 2013, canal amarillo, se puede determinar que la fecha de elaboración de la mercancía se encuentra señalada con 2 de mayo de 2013, con vencimiento en 180 días, Lote 1025, información que coincide con la documentación de respaldo emitida por el Senasag, a efectos de la revisión de la mercadería.

Por otro lado, en 15 de julio de 2013, se recibió nota s/n, de 10 de julio de 2013 de Molinos Pampa Blanca que detalla: "...dejamos constancia que las bolsas adquiridas por el Sr. Cirilo Beltrán, con la Factura N° 0004-00000296 con 21 de mayo de 2013, tiene un error se sucita, ya que nuestra máquina impresora, posee un sistema de fecha donde por defecto, primero consta el mes, día, año, teniendo que configurar la misma para cada venta. Así mismo la fecha de vencimiento de 29 de octubre de 2013 es correcta" (Sic).

Al respecto, refiere que verificadas las fechas, el acta de intervención habría sido notificada en 5 de julio de 2013, existiendo un plazo de 3 días hábiles para la presentación de la documentación de descargo a dicha acta, y considerando que la misma fue presentada el 15 de julio de 2013, se habría incumplido lo establecido en el art. 76 de la L. N° 2492, concordante con lo determinado en el art. 81 de la misma norma.

Sin embargo manifiesta que, se tomó en cuenta la señalada nota contrastando la misma con la documentación de soporte de la Póliza de Importación IM-4 2013/521/C N° 4074 de 24 de mayo de 2013, canal amarillo, consistente en permiso de inocuidad alimentaria de importación, emitido por el Senasag-Bolivia, que señala como fecha de elaboración el 2 de mayo de 2013 y de vencimiento el 29 de octubre de 2013; además el certificado de exportación emitido por el Ministerio de Salud, secretaría de políticas, regulación de institutos A.N.M.A.T., Instituto Nacional de Alimentos de la República de Argentina, el que establece como fecha de elaboración el 2 de mayo de 2013, junto con el aviso de exportación emitido por la misma institución Argentina que señala como fecha de elaboración, el 2 de mayo de 2013 y duración máxima el 29 de octubre de 2013. Por último, la certificación de la harina de Trigo Tipo 000, emitida por Molino Pampa Blanca, en la que se establece como fecha de elaboración/ensado 02/05/2013 y como fecha de vencimiento el 20/10/2013 y/o 180 días corridos desde su elaboración.

Verificada dicha información y contrastada con las fechas contenidas en las bolsas de Harina tipo 000, marca "Pampa Blanca", industria Argentina, en las que se señala como como fecha de vencimiento 29/10/2013 y fecha de elaboración el 05/02/2013 y de la inspección física de la mercancía, se puede presumir que se trataría de otra mercancía y no la estipulada en la Póliza de Importación IM-4 2 N° 013/521/C-4074 de 24 de mayo de 2013, canal amarillo y documentación de soporte a la misma, por lo que ratifica lo dispuesto en la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-VILPF N° 0070/2013 de 18 de julio de 2013.

I.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; se revoque la Resolución AGIT-RJ N° 0377/2013 de 24 de marzo de 2014 y en consecuencia se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR-RS N° 070/2013 de 18 de julio de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 30 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que a efecto de la notificación a Cirilo Beltrán Méndez, como tercero interesado, se libre orden instruida, cuya ejecución se encomendó a través de la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Potosí.

Cumplida la diligencia de notificación a la autoridad demandada el 3 de septiembre de 2014, como consta por la literal de fs. 70, fue devuelta según nota de fs. 72 y recibida de acuerdo con el cargo de la vuelta, providenciándose a fs. 73, disponiéndose su arrimo al expediente; asimismo, presentado el memorial de contestación negativa a la demanda, en el mismo proveído, se dio por apersonado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación a la demanda, luego de transcribir ciertos argumentos del memorial de demanda, manifiesta que los mismos no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, siendo ellos, una copia de los fundamentos ya expuestos en instancia administrativa; señala respecto al fondo de la demanda, que no obstante que la resolución impugnada se encuentra claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, resalta que la instancia jerárquica evidenció que si bien el acta de intervención contravencional por contrabando, fue notificada el viernes 5 de julio de 2013, y el sujeto pasivo tenía el plazo de 3 días hábiles para presentar descargos, considera necesario aclarar que el 15 de julio de 2013, 5 días después, fuera del plazo legal, la Administración Aduanera, recibió nota protocolizada y legalizada por el Consulado del Estado Plurinacional de Bolivia en la Quiaca-Argentina, enviada por la empresa Molinos Pampa Blanca, de Salta, República de Argentina, en la que se indica la existencia de un error de tipeo en las bolsas de harina, que además aclara que las bolsas adquiridas por Cirilo Beltrán Méndez con factura 296 de 21 de mayo de 2013, tienen error de tipeo en la fecha de elaboración, señalando el 05/02/2013 cuando lo correcto era 02/05/2013, con fecha de vencimiento el 29/10/2013, por lo que claramente la DUI C-4074, y el permiso de inocuidad alimentaria de importación emitido por el Senasag N° 097500, son compatibles con la nota aclaratoria, por lo tanto la DUI C-4074, consigna como proveedor a molinos Pampa Blanca SA., 2.900 bolsas, harina de trigo tipo 000, Pto. /País de embarque: Salta Argentina, información adicional: Lote 1025, Elab. 02/05/2013 Vto. 180 días; y el Certificado de Senasag en su reverso "Certificados Sanitarios que acompañan", señala: Harina de Trigo 000, marca Pampa Blanca; 2.900 bolsas, Certificado de Calidad con Elab. 02/05/2013, Vto. 29/10/2013

y/o 180 días desde su elaboración, Lote 1025; datos que coinciden y que por el principio de verdad material, que supone verificar plenamente los hechos, llevó a determinar que la mercancía incautada corresponde a la mercancía importada.

Con relación al cómputo de los 180 días calendario a partir del 2 de mayo de 2013, se tiene que la fecha de vencimiento de la harina cuestionada, concluye el 29 de octubre de 2013, dato que concuerda con la documentación de respaldo de la DUI y con la nota que presentó el operador; asimismo, al reverso de la DUI C-4074, se tiene que la información de envíos parciales de la harina, en la que se advierte que el 31 de mayo de 2013, salieron 320 bolsas de harina con destino a la ciudad de Oruro, aspecto que coincide con la mercancía y fecha de comiso de la mercancía.

Haciendo referencia al art. 101 del reglamento de la Ley General de Aduanas, señala que la declaración de mercancías debe ser completa, correcta, exacta, y contener la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto de despacho aduanero; al respecto manifiesta que la mencionada DUI, no tiene observaciones con respecto a los tres requisitos señalados, es decir, ser completa, correcta y exacta, y en cuanto a que debe contener la identificación de la mercancía, en el campo 31 descripción comercial detalla harina tipo 000, marca Pampa Blanca y en la Información Adicional (campo 44), detalla L 1025 el 02/05/2013 VTO. 180 días; consiguientemente la observación de la Administración Aduanera, no corresponde, por cuanto la mercancía comisada preventivamente, fue legalmente importada al amparo de la DUI C-4074, en cumplimiento de la arts. 88 y 90 de la L. N° 1990.

Finaliza citando como línea doctrinal de la AIT, las Resoluciones Nos. AGIT-RJ 0634/2011 de 5 de mayo, AGIT-RJ N0956/2013 de 1 de julio, AGIT-RJ-0127/2014 de 27 de enero; y por otro lado como referente jurisprudencial, la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, y el A.S. N° 676.

II.2.- Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 377/2014 de 24 de marzo, emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 79 a 80, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 50, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica.

Luego, a través del memorial de fs. 85 a 86, se presentó dúplica, en el que del mismo modo se reiteraron los argumentos expresados en la contestación a la demanda y que fue providenciado a fs. 87.

Diligenciada la orden instruida con la notificación al tercero interesado, el 7 de febrero de 2017 según consta a fs. 187, fue devuelta como consta por nota de fs. 189 y recibida según cargo de la vuelta, correspondiéndole el proveído de fs. 190, por la que se dispuso su arrimo al expediente y siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia", mediante proveído de fs. 209.

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

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

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

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

El 31 de mayo de 2013, efectivos de la Décima División del Ejército, en la localidad de Tupiza del Departamento de Potosí, interceptaron el camión Volvo con placa de control 2924 FRF, conducido por Froilán Condo Yucre, en el que evidenciaron la existencia de 320 bolsas de harina, marca Pampa Blanca, de industria Argentina, con fecha de elaboración 2/05/2013, vencimiento 180 días, de propiedad de Cirilo Beltrán Méndez, presentando el conductor del vehículo la DUI C-4074, haciendo constar en las observaciones, que la bolsas de harina, no corresponden a la fecha de elaboración (fs. 1, anexo 1).

El 5 de julio de 2013, la Administración Aduanera, notificó personalmente a Froilán Condo Yucre, con el Acta de Intervención Contravencional VILTF-C N° 0085/2013 de 4 de julio, que luego de relatar lo ocurrido en el operativo de referencia, presumiendo ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492, se comiso preventivamente dicha mercancía, se determinó el total de tributos en 5.917.09 UFV's y otorgó un plazo de 3 días para hábiles para presentar descargos (fs. 9 y 10, anexo 1).

El 15 de julio de 2013, la Administración Aduanera recibió la nota remitida por la empresa Molino Pampa Blanca, Salta, República Argentina, informando que las bolsas de harina adquiridas por Cirilo Beltrán Méndez, con fact. N° 0004-00000296, de 21 de mayo, tienen error en la consignación de la fecha de elaboración que equivocadamente señala el 05/02/2013, siendo lo correcto el 02/05/2013, debido a aspectos de configuración de su máquina impresora, siendo la fecha correcta de vencimiento, el 29/10/2013, nota protocolizada y legalizada por el Consulado del Estado Plurinacional de Bolivia en la Quiaca-Argentina (fs. 3 a 6, anexo 2).

El 24 de julio de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Cirilo Beltrán Méndez con la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-VILPF N° 0070/2013, de 18 de julio de 2013, que declaró probada la comisión de Contrabando Contravencional contra Cirilo Beltrán Méndez, disponiendo en consecuencia el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención VILTF-C N° 0085/2013, además de la devolución del medio de transporte, previo pago de la multa del 50% sobre el valor de la mercancía (fs. 10 a 12).

Interpuesto recurso de alzada por Cirilo Beltrán Méndez, a través de su apoderado José Luis Poveda Serrano, de acuerdo con el memorial de fs. 14, subsanado de fs. 34 a 36 del anexo 2, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT/CHQ/RA N° 0217/2013 de 2 de diciembre (fs. 79 a 86, anexo 2), que revocó la Resolución Sancionatoria N° 0070/2013 de 18 de julio de 2013, emitida por la Aduana Frontera Villazón de la ANB, contra Cirilo Beltrán Méndez, dejando en consecuencia, sin efecto el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional VILTF-C N° 0085/13, en sujeción al art. 212.I-a) del Cód. Trib. Boliviano.

En virtud de lo anterior, Félix Padilla Ledezma, administrador de la Aduana Frontera Villazón, dependiente de la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, por memorial de fs. 101 a 107 del anexo 2, interpuso recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada; que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ N° 0377/2014 de 24 de marzo (fs. 130 a 137, anexo 2), que resolvió confirmar la resolución impugnada.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución de alzada que a su vez dispuso revocar la Resolución Sancionatoria N° AN-GRPGR-VILPF N° 0070/2013 de 18 de julio, contra Cirilo Beltrán Méndez, dejando en consecuencia sin efecto el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional VILTF-C N° 0085/13, vulneró normas que rigen la materia, al haber basado su determinación, considerando prueba presentada fuera del plazo establecido por ley.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Mediante Acta de Comiso de 31 de mayo de 2013, el Comando Conjunto Chichas de Tupiza, comiso preventivamente en la Tranca de control de Tupiza, un camión marca Volvo, Tipo F-12, de color blanco, con placa de control 2924-FRF, conducido por Froilán Condo Yucra, con Licencia N° 5773195, que transportaba mercancía consistente en harina de trigo tipo 000, de marca Pampa Blanca en bolsas de propileno de 50 Kg.

A tiempo de la revisión, el conductor del vehículo confiscado, presentó copia de la DUI 2013/521/C-4074 de 24 de mayo de 2013 y Certificado del SENASAG N° 097500 que señalan como fecha de elaboración de la mercancía el 2/05/2013 y fecha de vencimiento 180 días después de su elaboración, en contradicción con la fecha señalada en las bolsas de harina que describen como fecha de elaboración del producto el 05/02/2013, presumiéndose por esa diferencia, la comisión del ilícito de contrabando previsto en el art. 160 núm. 4 y art. 181-b) de la L. N° 2492, razón por la que el vehículo y la mercancía fueron trasladados a recinto aduanero ALBO S.A. Villazón, con la finalidad que se verifique la misma, señalando en el acta de comiso que la observación estaba referida a que la fecha de elaboración del producto señalada en las bolsas de harina, no correspondía a la descrita en la documentación o póliza de importación.

Como consecuencia de lo señalado, la Administración Aduanera, emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-VILPF N° 0070/2013 de 18 de julio, que declaró probada la Comisión de Contravención Aduanera de Contrabando contra Cirilo Beltrán Méndez, y en consecuencia dispuso el decomiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional VILT-C N° 0085/2013 de 5 de julio, en favor del Estado.

Bajo esos antecedentes, corresponde de manera previa referirnos a la normativa en base a la cual la AT, pretende sancionar al sujeto pasivo, a fin de establecer si la conducta del importador se adecúa a lo determinado en la resolución sancionatoria referida, concretamente al art. 160-4, que establece como contravenciones tributarias, entre otras el contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181, que a su vez prevé: "comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: ...b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales".

Ahora bien, consta en antecedentes, el acta de comiso de fs. 1 del anexo 1, de incautación del vehículo tipo camión, marca Volvo, con placa de control 2924-FRF, conducido por Froilán Condo Yucra, con Licencia N° 5773195, describiendo como mercancía comisada, 320 bolsas de harina, marca Pampa Blanca, industria Argentina, con fecha de elaboración 02/05/2013 y vencimiento 180 días después de la fecha de elaboración, de propiedad de Cirilo Beltrán Méndez, señalando en la casilla de observaciones que "Las bolsas de harina no corresponde con la fecha de elaboración...". A su vez, la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-VILPF N° 0070/2013 de 18 de julio, declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando contra Cirilo Beltrán Méndez, disponiendo el decomiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención contravencional, basando dicha determinación en la diferencia de fechas de elaboración de la mercancía verificadas del aforo documental y el aforo físico, pues el primero establece el 02/05/2013 como fecha de elaboración del producto, a diferencia de lo evidenciado en las bolsas de la mercancía, en las que se encuentra impresa como fecha de elaboración el 05/02/2013.

A fs. 21 del anexo 1, corre copia legalizada de la Declaración de Importación C-4074, que describe la mercancía como harina de trigo, tipo 000, marca Pampa Blanca, en una cantidad de 2.900 Kg., en bolsas de propileno de 50 Kg, señalando como información adicional, la fecha de elaboración el 02/05/2013, Vto. 180 días después, información que coincide con los datos señalados en el permiso de inocuidad alimentaria de importación, emitido por el Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria "Senasag", que en su reverso consigna como fecha de elaboración del producto el 02/05/2013 y vencimiento el 29/10/2013 y/o 180 días desde su elaboración.

Asimismo consta de fs. 3 a 5 del anexo 2, nota firmada por el apoderado legal de Molino Pampa Blanca, debidamente legalizada por Escribana de la ciudad de Salta Argentina, que de manera textual refiere: "Por la presente dejamos constancia que las bolsas adquiridas por Cirilo Beltrán, con la fact. N° 0004-00000296 con 21 de Mayo de 2013, tienen un error de tipeo. Donde dice fecha de elab. 05/02/2013 debe decir 02/05/2013. Este error se suscita, ya que nuestra máquina impresora, posee un sistema donde por defecto, primero consta el mes/día/año, teniendo que configurar la misma para cada venta. Así mismo, la fecha de vencimiento 29/10/2013 es correcta"; de lo que se entiende que la fecha señalada en las bolsas de la mercancía importada de 02/05/2013, de acuerdo a la explicación brindada por la nota referida, debe ser entendida como mayo 2 de 2013, que coinciden con los datos consignados en la declaración de importación y el permiso de inocuidad alimentaria de importación del Senasag, al que se hizo referencia precedentemente.

Sin embargo, tal como señala la autoridad demandante, la nota a la que se hizo alusión en el párrafo anterior, no fue considerada porque fue presentada el 15 de julio de 2013, fuera del término de 3 días a contar desde la notificación con el acta de intervención, que fue efectuada el 5 de julio de 2013.

Al respecto, el art. 76 de la L. N° 2492, con relación a la carga de la prueba prevé: "En los procedimientos tributarios y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria."

A su vez el art. 81 de la misma norma, en cuanto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas, señala: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: ...3) Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo".

Por otro lado la segunda parte del artículo 98 de la citada norma, refiere: "Practicada la notificación con el acta de intervención por contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres días hábiles administrativos".

En base a lo señalado, si bien es evidente que el sujeto pasivo fue notificado el 5 de julio de 2013 con el Acta de Intervención Contravencional N° VILTF-C 0085/2013 de 31 de mayo, según consta de la diligencia de notificación de fs. 42 y que la nota de Molino Pampa Blanca, debidamente legalizada por el Consulado del Estado Plurinacional de Bolivia en la Quiaca, República Argentina, en la que el apoderado legal de dicha empresa aclara que las bolsas de harina adquiridas por Cirilo Beltrán Méndez con la fact. N° 0004-00000296 de 21 de mayo de 2013, contienen un error de tipeo en la fecha de elaboración del producto, señalando equivocadamente el 05/02/2013, siendo que la fecha correcta debe ser 02/05/2013, error suscitado por un defecto de su máquina impresora que consigna mes día año, fue presentada a la Administración Aduanera Frontera Villazón, el 15 de julio de 2013, según consta en el cargo de recepción de fs. 3 del anexo 2, es decir, fuera del plazo de 3 días previsto por el art. 98 de la L. N° 2492; empero no es menos cierto que la Administración Aduanera valoró la mencionada documentación, pues de la revisión del contenido de la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-VILPF N° 0070/2013 DE 18 de julio, se observa que esta señala textualmente:

"...se revisó y cotejó la documentación de descargo respecto a la mercancía que se detalla en el Acta de Inventario de Mercancías VILTF-C N° 0085/2013 de 31 de mayo, mismas que muestran la siguiente información:1) Declaración DUI (copia legalizada- desglose) IM-4 2013/521/c-4074 de 24/05/2013 (...) 2) Premiso de inocuidad alimentaria de importación emitido por Senasag N° 097500 de 23/05/2013 (...) 3)Nota aclarativa:- Mediante Hoja de Ruta N° 0957/13/VZN de 15/07/2013 se recibe de molinos Pampa Blanca, Salta Rep. Argentina, la nota s/n de Cite de 10/07/2013 en la cual indican lo siguiente:

(...) Se verifica por otra parte que dicho documento se encuentra debidamente certificado/protocolizado por la escribana, María Florencia Saravia del Colegio de Escribanos de la ciudad de Salta, Rep. Argentina en 10/07/2013, consigna un sello con N° 00266452 de 10/07/2013. Asimismo, observa y verifica que el documento en cuestión se encuentra debidamente legalizado por el Consulado del Estado Plurinacional de Bolivia en la ciudad de La Quiaca-Argentina en 12/07/2013 bajo Registro N° 275-2013, firmado por Wilson Aruquipa Calle, Cónsul de Bolivia en La Quiaca, Rep. Argentina"; lo que denota que la Administración Aduanera, no descartó la referida documentación porque esta hubiera sido presentada fuera del plazo establecido por el art. 98 de la L. N° 2492, sino que concluyó que de la valoración del aforo documental en contraposición con el aforo físico, los datos en la fecha de elaboración del producto no coincidían, lo que desvirtúa lo alegado por el demandante en sentido que no correspondía la valoración de la prueba cuestionada, en función a que esta hubiere sido presentada fuera de plazo.

De acuerdo a lo señalado, se evidencia entonces que la DUI- 4074, detalla en la casilla 31, respecto a la descripción de la mercancía: Marca de Bultos: Pampa Blanca (Bolsas polipropileno de 50Kg. c/u. Cantidad de bultos: 2.900. Descripción Comercial: Harina de Trigo Tipo 000, Marca Pampa Blanca. Información Adicional: L 1025, El. 02/05/2013, Vto. 180 días; información que coincide con los datos registrados en el reverso del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 097500, emitido por el Senasag, que detalla: 2.900 Bolsas de harina 000 Pampa Blanca, Certificado de Calidad con Elab. 02/05/2013, Vto. 28/10/2013 y/o 180 desde su elaboración y Lote 1025, Factura Comercial N° 0004-00000296, y que si bien, el acta de comiso establece como observaciones que "las bolsas de harina no corresponden con la fecha de elaboración", dicho extremo queda desvirtuado por la nota emitida por el apoderado de la empresa Molino Pampa Blanca, señalando que la fecha 05/02/2013, impresa en las bolsas de harina, consigna mes día año, debiendo entenderse mayo 2 de 2013, error del que la empresa señalada se hizo cargo.

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existen documentos constituidos en antecedentes administrativos, que son un fiel reflejo de lo que fueron los hechos, existiendo la necesaria coherencia, que genera convicción y permite aplicar el principio de verdad material; es decir, que no debe partirse de la premisa sobre la existencia de oposición entre verdad formal y verdad material, sino más al contrario, que se trata de una función complementaria entre ambos conceptos.

Es decir, que la aplicación del principio de verdad material, no puede constituirse en elemento que permita la vulneración de los derechos del administrado, pero además su posible determinación se encuentra en relación con elementos susceptibles de ser confrontados y validados; es decir, que es posible lograr la objetividad, sólo y únicamente en cuanto se pueda confrontar y validar un hecho con la realidad, a efecto de lo cual, debe tomarse en cuenta un referente, que en el ámbito jurisdiccional, no puede ser otro que la aplicación de la constitución y las leyes como expresión de ponderación y equilibrio, así como garantía para evitar la discrecionalidad; por otra parte, se debe considerar que en casos como el presente, tratándose de derecho administrativo sancionador, deben aplicarse los principios que rigen al derecho penal y debe resguardarse el derecho a la legítima defensa y al debido proceso. Pero además, como ya fuera manifestado líneas arriba en la presente resolución, la aplicación del principio de verdad material no puede darse de manera vertical y aislada, sin tomar en cuenta los principios de legalidad, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez, previstos también en el parág. I del art. 180 de la Norma Fundamental del Estado.

VI.- Conclusiones.

En base lo expuesto, se establece que la observación efectuada por la Administración Aduanera, respecto a que no existe coincidencia en la fecha de elaboración de la mercancía comisada, registrada en la DUI C- 4074 de 02/05/2013, con la fecha de elaboración impresa en las bolsas de harina de 05/02/2013, no tiene asidero legal, arribando a la conclusión que la mercancía correspondiente a la DUI C-4074, fue legalmente importada, y que la conducta de Cirilo Beltrán Méndez no se adecua a la descrita en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

Por lo anterior, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0377/2014 de 24 de marzo, no incurrió en ninguna vulneración de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 29, interpuesta por Manuel Félix Sanguenza Guzmán, en su condición de Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 0377/2014 de 24 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



527

Boliviana de Ingeniería S.R.L. (BOLDEING S.R.L.)
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Potosí.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33 vta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0510/2014 de 31 de marzo, pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 48 a 52, apersonamiento del tercero interesado de fs. 59 a 61, los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló la entidad demandante que el 1 de octubre de 2013 interpusieron recurso de alzada en contra de la R.D. N° 17-00505-13 de 11 de septiembre, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN, por ser incompleta y contener una errónea y forzada interpretación de la ley, por lo que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0018/2014, confirma la resolución determinativa, por lo que interpusieron recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0510/2014, que simplemente se limita a anular obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, ya que supuestamente el representante legal de BOLDEING S.R.L. no estaba facultado para interponer el recurso jerárquico.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante mencionó, que cuando se interpuso el recurso de alzada acompañó el testimonio de poder N° 818/2012 de 17 de mayo, expedido por la Notaría N° 35, por el que se le otorga las facultadas para representar a la empresa en todo tipo de trámites, ya sea en los judiciales o administrativos y también para presentar el recurso de alzada y jerárquico en estricto cumplimiento al art. 198-b) de la L. N° 2492, por lo que está demostrado que se cumplió con todos los requisitos para poder interponer el recurso de alzada y jerárquico a nombre de la empresa BOLDEING S.R.L., finaliza citando el D.S. N° 27242 en relación a los principios establecidos en el art. 4 de la L. N° 2341, resaltando el principio de informalismo para la presentación de los recursos de alzada y jerárquico.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la presente demanda contenciosa administrativa, y revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0510/2014, para que se dicte una nueva resolución de recurso jerárquico debiendo pronunciarse en el fondo de lo demandado.

III. De la Contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersonó Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, quien por memorial de fs. 48 a 52, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

Que el art. 202 de la L. N° 3092, regula la legitimación activa, estableciendo que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre, y el art. 204-I del mismo cuerpo legal, señala que el recurrente podrá recurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido y el parágrafo II señala que las personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan.

Así también, hace mención a la L. N° 2341 en su art. 36-I, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a las nulidades de oficio de los actos administrativos. Indicando a su vez que es evidente la carencia de legitimación activa para interponer el recurso jerárquico contra la resolución de alzada, ya que se incumplió con lo establecido en el art. 198-I-b) y el art. 204-I de la L. N° 2492, por lo que corresponde sanear el proceso, haciendo una transcripción de la parte considerativa de la resolución impugnada, y realizando citas respecto a la doctrina tributaria aplicable al caso como jurisprudencia, manifiesta que el pedido del recurrente carece de fundamento legal.

II.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia, declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 510/2014 de 31 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que la administración tributaria realizó la verificación del crédito fiscal de las facturas declaradas por el contribuyente, por lo que el 13 de junio de 2012 notificó mediante cédula a Javier Flores Quinteros representante legal de BOLDEING S.R.L. con la Orden de Verificación N° 3912OVI00217, con alcance en el IVA, por lo que se solicitó la presentación de documentación que respalde el crédito fiscal cuestionado.

El 20 de agosto de 2012, Diego Flores Almanza representante legal de BOLDEING S.R.L., por Nota BOL-ADM- N° 166/2012, solicitó a la AT ordene a la ASFI que entregue la documentación que le solicitaron e indicando que demostró de forma fehaciente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que la única documentación que respaldaría de sus operaciones efectuadas son los kardex de ingreso y salida a los almacenes en obra de cemento de los periodos solicitados.

El 28 de septiembre de 2012, la administración tributaria emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 47440, por incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y procedimiento de fiscalización, verificación y control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos, por el periodo fiscal agosto 2009.

Que previo Informe Final CITE: SIN/GGCBBBA/DF/VI/INF N° 00629/2013 de 10 de junio de, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00050-13 de 10 de junio, en la cual se establece, sobre base cierta, la deuda tributaria del contribuyente BOLDEING S.R.L. por el IVA, del periodo fiscal agosto de 2009, en 44.513; UFV equivalentes a Bs 81.875; importe que incluye impuesto omitido actualizado, interés, y la sanción por la calificación preliminar de la conducta.

El 10 de septiembre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBBA/DF/VI/INF/01265/2013, en tal antecedente se emite la R.D. N° 17-00505-13, de 11 de septiembre, que determina sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo fiscal agosto 2009, en 26.046.- UFV monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses, calificando

además la conducta del contribuyente como omisión de pago sancionándole con la multa igual al 100% sobre el tributo omitido cuyo importe es de UFVs 18.883; contra dicha resolución determinativa BOLDEING S.R.L. interpuso recurso de alzada, el cual es resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0018/2014, que confirmó la resolución determinativa, en conocimiento de dicha determinación el contribuyente mediante nota de 27 de enero de 2014 interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 31 de marzo de 2014 la autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0510/2014 que anuló obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014 emitido por la ARIT Cochabamba, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo

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

3.- Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de la controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la AGIT en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0510/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, obró de forma correcta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Determinada la competencia de este tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones doctrinales y de orden legal.

Respecto a las nulidades debemos señalar que: Para el tratadista Guillermo Cabanellas, la nulidad "constituye tanto el estado de un acto que se considera no sucedido como el vicio que impide a ese acto la producción de sus efectos" (Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Tomo III. Ed. Heliasta. Bs.As. Argentina. Pág. 52.); para Alsina la nulidad "es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales, cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescritas para ello" (Alsina Hugo. Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial. Tomo IV. Ed. Ediar. Bs.As. Argentina Pág. 627).

En el marco fáctico señalado, se tiene que el art. 131 del Cód. Trib. Boliviano, permite la impugnación de los actos de la administración mediante los recursos de alzada y jerárquico que se sustancian en sede administrativa. En cuanto al recurso jerárquico, el art. 144 de la misma norma tributaria, señala que debe interponerse de manera fundamentada, en el plazo de 20 días computables a partir de la notificación con la respectiva resolución.

Sobre la forma de interposición del recurso jerárquico, el art. 196-II del Cód. Trib. Boliviano, señala que se presenta ante la autoridad regional que dicta la resolución de alzada y que una vez admitido el recurso debe ser remitido a la AGIT. A su vez, el art. 198-I-b) y c) y II de la misma norma señala expresamente que debe especificarse el representante legal debe acompañar el poder de representación que corresponda y un ejemplar en original o fotocopia de la resolución impugnada. En caso de haberse omitido dichas formalidades, se permite la concesión del plazo improrrogable de cinco días para subsanar la observación, bajo sanción de rechazarse el recurso; consiguientemente, en el caso de autos, en aplicación estricta de la norma precedentemente citada, la actuación de la autoridad demandada fue correcta porque es evidente que no se adjuntó al recurso el poder de representación que acredite la representación legal del representante de la empresa Boliviana de Ingeniería SRL. (BOLDEING S.R.L.)

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Resolución Jerárquica R.R.J. AGIT-RJ N° 0510/2014 de 31 de marzo, fue emitida en total apego de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción o errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulnera los derechos del administrado; actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia sobre los actos realizados en sede administrativa, de lo que se concluye que la nulidad dispuesta por la AGIT en la resolución impugnada fue la correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por Boliviana de Ingeniería SRL y, en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0510/2014 de 31 de marzo, emitida por la AGIT.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



528

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 76 a 85, planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0247/2014, emitida el 24 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedentes del caso, el 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria (AT) notificó en forma personal a la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, la Vista de Cargo N° 2031856735 de la misma fecha, que determinó una deuda tributaria de UFV 543,- equivalente a Bs 972,- que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 156 del impuesto a las transacciones (IT) del periodo fiscal 05/2005.

La determinación del tributo omitido sobre base presunta se realizó por la AT, en ejercicio de su facultad investigativa, considerando la base promedio para el cálculo del impuesto presunto obtenido de las declaraciones juradas anteriores, presentadas por la contribuyente con similares características. Se intimó a la misma para que presente la declaración jurada extrañada, o se apersona a la dependencia de su jurisdicción, para exhibir el duplicado de la declaración jurada con la constancia de su presentación o documento de descargo que demuestre su presentación, otorgándole el plazo de 30 días computable a partir de su legal notificación con la vista de cargo. A través de la nota de 6 de diciembre de 2012, al amparo del art. 59 de la L. N° 2492, la contribuyente solicitó se declaré extinguida la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo y mediante proveído N° 24-0066-13 de 16 de agosto de 2013, la AT rechazó la prescripción opuesta, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 de la L. N° 2492 y art. 3 de la L. N° 154, pues la deuda por daño económico al Estado es imprescriptible.

Ante la no presentación de la declaración jurada observada ni el pago del total de la deuda tributaria, el 3 de septiembre notificó a la contribuyente con la R.D. N° 17-0093-13 de 26 de agosto de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada, por concepto del IT del periodo fiscal 05/2005, realizó la liquidación de la deuda tributaria, que incluye al tributo omitido, interés y sanción para la calificación de la conducta del contribuyente como omisión de pago, intimándose a la contribuyente al pago de la deuda tributaria que asciende a UFV 554,- equivalente a Bs 1.028.

El contribuyente en uso de su derecho constitucional, interpuso recurso de alzada resuelto por la ARIT mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 1225/2013 de 9 de diciembre de 2013, que revocó el Proveído N° 24-0066-13 de 16 de agosto y la R.D. N° 17-0093 de 26 de agosto. Ante este perjuicio que afecta a los intereses del Estado, la AT interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0247/2014 de 24 de febrero de 2014, objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La AT afirma que la Resolución Jerárquica impugnada vulnera sus intereses y por ende los del Estado, por los siguientes motivos:

1.- Viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492, al afirmar que no corresponde la aplicación del art. 324 de la C.P.E., pues la interpretación que realiza la AT implicaría otorgarle un sentido tributario de especial importancia sin que antes el órgano competente hubiera establecido su alcance al ámbito tributario.

Que en el ámbito del art. 324 constitucional la deuda tributaria, dado su carácter y naturaleza (obtención de recursos necesarios para sostener los gastos públicos) causa daño al Estado, por lo mismo es imprescriptible. La disposición constitucional está dentro del contexto de la política fiscal que involucra a los ingresos del Estado, estando los impuestos comprendidos en los ingresos que percibe el mismo para el cumplimiento de sus fines, en ese sentido, cualquier acción u omisión de los administrados (sujeto pasivo) que ocasione la disminución de los ingresos al Estado, como el incumplimiento de obligaciones tributarias, ocasiona daño económico al Estado. No queda duda que el propósito

del Asambleísta es prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del CTB que señala que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

Para la correcta aplicación del art. 324 de la C.P.E. debe considerarse el principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la misma norma constitucional que obliga a su aplicación preferente, por lo mismo los tributos omitidos y su sanción constituyen daño económico imprescriptible, estando desvirtuadas las afirmaciones de la AGIT.

2.- Realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, la L. N° 291 de Modificación al Presupuesto General del Estado 2012, la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, de la que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 está vigente, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317. En el caso, el objeto de la *litis* es la prescripción como facultad de determinación y no de ejecución, pues está referida a las acciones o facultades de la AT por lo que no era posible decretar la prescripción. La deuda tributaria correspondiente al IT Declaración Jurada Form. 156 por el periodo fiscal 05/2005 estaba vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

3.- Viola el art. 3 de la L. N° 154, afirma que la Autoridad de Impugnación Tributaria, respecto a la clasificación y definición de los impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los Gobiernos Autónomos, manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, erróneamente señala que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no el tributo y/o la sanción correspondiente, distorsionando un escenario claramente determinado por ley con la prescripción extintiva, que tiene naturaleza y esencia diferente a la de los impuestos comunes, como los referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. De una correcta interpretación de la ley, por una parte está el sistema general de impuestos y, por otra, los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos en ese orden la prescripción extintiva solo se aplica a los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, no a los impuestos del sistema nacional impositivo boliviano en los que debe hacerse énfasis lo dispuesto por el art. 324 constitucional, que señala que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, por lo tanto al determinar la prescripción de la obligación tributaria, no obstante que el art. 3 de la L. N° 154 expresamente determina su imprescriptibilidad viola el mencionado artículo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0247/2014, emitida el 24 de febrero, por la AGIT, mantenido firme y subsistente la R.D. N° 17-0093-2013 y el Proveído N° 24-0066-13 de 16 de agosto de 2013, emitidos contra la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, en todos sus aspectos técnico jurídicos y se declare firme y subsistente los adeudos establecidos; toda vez que se demostró que la resolución impugnada violó y aplicó incorrectamente el ordenamiento jurídico tributario conculcando los derechos de la AT.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 5 de junio de 2015, que cursan de fs. 84 a 91, señalando que:

Sobre la supuesta violación de los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492, aclaró que el objeto de la obligación tributaria era el IT del periodo mayo 2005, cuyo hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492, correspondiendo su aplicación. El art. 59 de dicha norma dispone que las acciones de la AT prescriben en 4 años para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según el parág. I art. 60 del citado cuerpo legal, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Por su parte, los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de la fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por el contribuyente, la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo.

En el caso, el 6 de diciembre de 2012, la contribuyente al amparo de los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, mediante nota solicitó la prescripción del IT del periodo fiscal mayo 2005. En respuesta, el 21 de agosto de 2013, la AT notificó al sujeto pasivo con el proveído de 16 de agosto de 2013, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154. Posteriormente, el 26 de agosto del mismo año emite la R.D. N° 17-0093-13, que determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la falta de presentación de la declaración jurada del IT periodo mayo 2005; asimismo le intimó para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que le franquea la ley.

La deuda tributaria determinada por la AT, surge por falta de presentación de la declaración jurada del IT del periodo mayo 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo el mes siguiente, es decir junio 2005, por lo que, conforme con lo previsto en el art. 60 parág. I de la L. N° 2492, el término de la prescripción aplicable de 4 años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni interrupción de la prescripción descritas en los arts. 61 y 62 de la misma norma tributaria, toda vez que la AT notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0093-13 de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito.

Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., que según el demandante dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, señaló esa instancia que la interpretación del artículo indicado, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la normativa constitucional, no pudiendo efectuar esa interpretación sin antes estar

debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley de la Asamblea Legislativa.

Respecto a la errónea interpretación de las Leyes Nos. 291 y 317, en las que hubiera incurrido la AGIT, señaló que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, que en su disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la L. N° 2492 está plenamente vigente, con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme la disposición transitoria quinta de la ley 291 y ley 317, que esta última entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, situación que no se dio en el caso, toda vez que el objeto de la *litis* es la prescripción de la facultad de determinación y no de ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas. Por otro lado, la obligación impositiva no prescribe de oficio ya que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la AT, como consecuencia del no ejercicio del derecho (cobro) fijado por la norma.

Finalmente, respecto a la supuesta violación del art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, con referencia a la clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles, debe aclararse que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente, en consecuencia no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso. Por otra parte, el art. 3-II de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible, razón por la cual lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, entre otras.

Concluyó señalando que la demanda contenciosa tributaria contiene argumentos incongruentes, falta a la verdad y realiza afirmaciones generales y no precisas, la carencia argumentativa no puede ser suplida, por lo que solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo subsistente la resolución del recurso jerárquico impugnada al estar fundamentada en derecho.

II.1 Tercero Interesado.

Francisca Fanny Alba Miranda, en su condición de tercera interesada fue notificada mediante cédula en el domicilio de calle 1, N° 100, piso PB, zona bajo LLojeta, esquina Geranios de la ciudad de La Paz, sin que hubiera dado respuesta a la demanda contenciosa administrativa ni apersonado en el proceso pese a su legal citación.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, se notificó en forma personal a la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° Orden 2031856735 de la misma fecha, que la intimó a la presentación de la Declaración Jurada Form. N° 156 (IT) del periodo mayo 2005, o en su caso se apersona a las dependencias del SIN de su jurisdicción para exhibir el duplicado de la declaración, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del plazo previsto por el art. 97 parágrafo II de la L. N° 2492; advirtiéndole que la falta de presentación que generaría una deuda tributaria de 543,- UFV por el IT, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1, 2 anexo 2).

2.- El 9 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota opuso la prescripción contra la Vista de Cargo N° Orden 2031856735 de 9 de noviembre del mismo año; solicitó disponer la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IT por el periodo fiscal 05/2005, amparada en la previsión contenida en el art. 59 de la L. N° 2492 (fs. 7 anexo 2).

3.- A través del Proveído 24-0066-13 de 16 de agosto de 2013, la AT rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, Francisca Fanny Alba Miranda, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., arts. 5, 59 de la L. N° 2492 y art. 3 de la L. N° 154 (fs. 9 anexo 2), con ese proveído se realizó notificación por secretaria el 16 de agosto de 2013 (fs. 10 anexo 1).

4.- El 26 de agosto de 2013, la AT emitió la R.D. N° 17-0093-13, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, Alba Miranda Francisca Fanny, por la no presentación de la Declaración Jurada del IT del periodo mayo 2005, por el importe que asciende a 554,- UFV, que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción de la omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100% del tributo omitido; asimismo, intima al contribuyente para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que le franquea la ley, bajo alternativa de proceder a la ejecución tributaria conforme prevé el art. 108 del CTB (fs. 2-3 anexo 1). Notificándose a la contribuyente el 3 de septiembre de 2013 (fs. 1 anexo 1).

5.- Planteado el recurso de alzada por la contribuyente, la ARIT de La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 1225/2013 de 9 de diciembre, revocó totalmente el Proveído N° 24-0066-13 de 16 de agosto, emitido por la Gerencia Distrital La Paz del SIN contra Francisca Fanny Alba Miranda, consecuentemente, se declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones del periodo fiscal mayo 2005 (fs. 97-108 anexo 1) .

6.- En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico, resuelto a través de la resolución jerárquica ahora impugnada, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 1225/2013 de 9 de diciembre; en consecuencia dejó sin efecto el Proveído N° 24-0066-13 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0093-13 de 26 de agosto de

2013, por haberse operado la prescripción de la facultad de la AT para determinar la deuda tributaria por el IT mayo 2005, de conformidad con lo previsto en el inc. b), parág. I del art. 212 del CTB (fs. 134-141 anexo 1).

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

IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad de Impugnación Tributaria, el emitir la resolución impugnada confirmó la de alzada, que declaró la prescripción de la sanción impuesta a la contribuyente por la omisión de pago del IT, correspondiente al período mayo 2005, violó los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492, interpretó erróneamente las Leyes N° 291 y 317 y vulneró el art. 3 de la L. N° 154.

V. Análisis de las problemática planteada.

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

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

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

Como se ha señalado en la determinación de la problemática, el motivo de la demanda contenciosa, es porque supuestamente la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución jerárquica que confirmó la de alzada, que declaró la prescripción de la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones, correspondiente a la gestión mayo 2005, violó los arts. 324 de la C.P.E. 152 de la L. N° 2492, interpretó erróneamente las leyes 291 y 317 y violó el art. 3 de la L. N° 153.

De acuerdo con la relación precedente, debe tomarse en cuenta que en el caso de autos, la omisión de pago en que incurrió el sujeto pasivo, se produjo por la no presentación de la DD.JJ. del Form. 156 correspondiente al período fiscal 05/2005 impuesto a las transacciones (IT).

En el presente caso, como bien lo señala la ARIT y posteriormente lo ratifica la AGIT, la facultad de la AT para la verificación y determinación de la deuda tributaria estaba prescrita, ya que habían transcurrido más de cuatro años consecutivos para el ejercicio de su facultad de determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes o exigir la presentación de la DD.JJ. del impuesto a las transacciones por el período fiscal 05/2005, ya que la declaración jurada extrañada corresponde al período mayo de 2005, por lo mismo el inicio del cómputo del término de la prescripción previsto por el art. 59-I de la L. N° 2492, aplicable al caso, se inicia el 1 de enero de 2006, pudiendo haber ejercido la AT su facultad hasta el 31 de diciembre de 2009.

No obstante, el 9 de noviembre de 2012, emite la Vista de Cargo N° Orden 2031856735 que íntima a la contribuyente a que presente la Declaración Jurada Form. N° 156 (IT) del período 05/2005, o en su caso, se apersona a las dependencias del SIN de su jurisdicción para exhibir el duplicado de la declaración; advirtiéndole que la falta de presentación generaría una deuda tributaria de 543,- UFV por el IT, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago. Posteriormente, pronunció la R.D. N° 17-0093-13, que determina de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, Alba Miranda Francisca Fanny, por la no presentación de la declaración jurada del IT del período 05/2005, por el importe que asciende a 554,- UFV que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción de la omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100% del tributo omitido.

Ahora bien, cabe aclarar que las Leyes Nos. 291 y 317, que incluyeron reformas en el régimen de la prescripción en materia tributaria, modificando el art. 59 de la L. N° 2492, ampliando el término de la prescripción y disponiendo la imprescriptibilidad de las facultades de ejecución de adeudos tributarios determinados, sin embargo, estas leyes, datan de 22 de septiembre y 11 de diciembre de 2012, respectivamente; es decir, que son de fecha posterior al momento en que se produjo el hecho sancionado, tratándose además de modificaciones que no benefician al sujeto pasivo de la relación tributaria, por lo que no es posible su aplicación retroactiva, en cumplimiento del mandato contenido en el art. 123 de la C.P.E., en relación con el art. 150 del Cód. Trib.

Respecto de la supuesta vulneración del art. 324 de la C.P.E., dicha norma no es aplicable en el sentido pretendido por la demandante, pues esa previsión está vinculada al daño económico causado al Estado por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones o en relación con ella si se diere la participación de particulares con afectación al Estado en el marco de la L. N° 1178.

En este sentido la Sentencia N° 451/2015 de 7 de octubre, pronunciada por la sala plena del Supremo Tribunal de Justicia, entre muchas otras, expresa: "Cuando la norma constitucional señala las deudas por daños económicos, hace referencia a deudas determinadas por diferentes conceptos y cuya recuperación se busca al no haber sido pagadas. Pero además debe tenerse presente el razonamiento desarrollado por este tribunal y expresado a través de su jurisprudencia, que dicho precepto constitucional se entiende relacionando con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado, o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco señalado por la L. N° 1178."

Es decir que la previsión constitucional hace referencia al resultado de un ilícito, en el que hubieran participado servidores públicos (elemento esencial) u otros que se beneficien con ese resultado, más no al incumplimiento del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, razón por la que tampoco resultan aplicables en este caso, los principios de primacía constitucional y jerarquía normativa desarrollados en el art. 410 de la C.P.E.

En el mismo contexto, el art. 152 de la L. N° 2492, señala que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado", hace especial referencia a los funcionarios públicos, por lo que debe ser interpretada y aplicada en ese ámbito.

Finalmente, en referencia al art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, debe enfatizarse que el objeto de la citada Ley es la de clasificar y definir los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y municipal en aplicación del art. 323-III de la C.P.E.

El art. 3 de esa ley se refiere al ejercicio de la potestad tributaria y dispone que I.- El nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales, en el marco de sus competencias, crearán los impuestos que les corresponda de acuerdo a la clasificación establecida en la presente ley. II Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles. El parág. II del artículo glosado está referido a las características del tributo más no está referido a las acciones o facultades de la AT para verificar, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones, como correctamente lo señala la AGIT en la resolución impugnada.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la AGIT al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0247/2014, de 24 de febrero, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en conculcación de normas legales o interpretación errada; al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho y a la norma Constitucional; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 76 a 85, interpuesta por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la AGIT; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ N° 0247/2014 de, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

Relatora: Magistrada Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



529

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa presentada vía fax de fs. 2 a 14 de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0335/2014 de 5 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 291 a 298 vta., los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00286, ha procedido a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente ARG LTDA sucursal Bolivia, con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al impuesto al valor agregado (IVA), por los periodos enero a diciembre de 2008 y enero a marzo de 2010, además del impuesto sobre las utilidades de las empresas "IUE" correspondientes a los meses comprendidos de abril/2007 a marzo/ 2008 y de abril/2008 a marzo/2009; siguiendo procedimientos se procedió a la emisión de la vista de cargo, y en consideración a la insuficiencia de descargos se procedió a la emisión de la resolución determinativa, por la cual se determinó sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente A.R.G. LTDA sucursal Bolivia, la misma que asciende a 57.516.901; UFVs, equivalentes a Bs106.028.957; determinación que fue anulada tanto en alzada como en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La AT mencionó que no es posible que la AGIT pretenda declarar la nulidad de un acto o actuación AT, si la misma no se encuentra expresamente formulada en la ley; lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, entendido según la doctrina como una regla procesal en materia de nulidades, que permite inhibir a un acto de sus efectos jurídicos únicamente si la causal de nulidad ha sido formal y legalmente establecida en la norma, en este sentido la AGIT a determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente del correcto procedimiento de fiscalización llevado a cabo al contribuyente, toda vez que la norma claramente establece, para que un acto de la AT se ha declarado nulo, debe encontrarse expresamente establecido en la ley, es decir ante la inexistencia de los requisitos establecidos textualmente en el art. 35 de la L. N° 2341. La Orden de Fiscalización N° 0012OFE00286 plasmada en el formulario Form.N° 7504, notificado legalmente al contribuyente establece claramente el alcance del proceso de fiscalización realizada, al respecto cabe marcar que si el contribuyente no percibió el alcance de la fiscalización debió recurrir ante los funcionarios asignados de la orden de fiscalización, después de notificarse con la citada orden y durante el proceso de fiscalización y no esperar sentado a que la misma sea comunicada oficialmente con la vista de cargo y/o resolución determinativa correspondientes, esta situación demuestra la actitud del contribuyente frente a la administración tributaria, asimismo cabe señalar que en cada párrafo del contenido de la vista de cargo, se detalla los artículos y las normas legales aplicadas en las observaciones y citas señaladas para una mejor comprensión, aspecto que ha sido omitido por la AIT, además la documentación de descargos presentada por el contribuyente fue valorada conforme a la sana crítica y de acuerdo a las normas legales vigentes establecidas para el efecto, como ser el art. 70-4 y 5, art. 76 de la L. N° 2492, y demás normas legales relacionadas, estableciendo para este caso no solo la simple presentación de documentos, sino aquellas que demuestren realmente la transacción efectuada y respalde la operación realizada, además de su vinculación con la actividad gravada registrada en el padrón de contribuyentes de la AT, de igual manera estas operaciones financiero contables debieron estar respaldados con documentación fehacientes, estar demostrado contablemente el ingreso y destino de las compras o adquisiciones señalando y presentado la documentación contable que confirma el registro en libros diarios, mayores y estados financieros, tal cual señala la Autoridad de Impugnación; por lo que la AT cumplió a satisfacción con la valoración de la documentación presentada por el contribuyente, y demuestra con fundamento y análisis efectuado a la documentación presentada por el contribuyente aplicando normas que corresponden a los hechos analizados sin alejarse de los principios rectores de la actividad administrativa tributaria, asimismo la administración tributaria durante el proceso de fiscalización no recibió ninguna documentación, ni solicitud del contribuyente respecto a la aplicación del art. 68 de la L. N° 2492, consecuentemente se considera que el citado artículo fue cumplido a cabalidad por esta administración tributaria.

Sin embargo de los erróneos argumentos transmitidos por la resolución jerárquica en su pág. 26 hace mención a lo sgte "Se advierte que la administración tributaria no obstante que el sujeto pasivo en varias oportunidades reitero la existencia de otro proceso de fiscalización y la presentación de pruebas en tales procesos respecto a los impuestos y periodos fiscalizados...(.)... limitándose hacer un relevamiento de la documentación presentada por el sujeto pasivo", de lo antes mencionado por la AGIT corresponde señalar que la orden de fiscalización fue notificada legalmente al representante legal del contribuyente ARG Ltda Sucursal Bolivia, donde se establece claramente el alcance del proceso de fiscalización ejecutada, a su vez el contribuyente una vez tomado conocimiento de la orden de fiscalización y cumplido el plazo de entrega de documentos solicitó se le otorgue una ampliación de plazo para la presentación de la documentación solicitada, a lo cual la administración tributaria concedió el plazo requerido, comunicándosele mediante proveídos notificados legalmente en tablero de esta gerencia, y así alternativamente hasta en tres oportunidades las cuales fueron otorgadas oportunamente; documentos que fueron archivados en el expediente correspondiente, en este sentido el contribuyente inútilmente alega desconocer de las actuaciones de la administración tributaria, ya que la documentación señalada y actuaciones de las acciones efectuadas por la administración tributaria se encuentran en el expediente del proceso de fiscalización.

2.- Señaló también que de la amplia explicación realizada en la presente demanda contenciosa administrativa y por los papeles de trabajo que cursan en los antecedentes administrativos, se pone en manifiesto que la suscrita administración tributaria ha cumplido a cabalidad el procedimiento de determinación, ha dado respuesta a las solicitudes planteadas por el contribuyente dentro del proceso de fiscalización por lo que no son evidentes los argumentos de la AGIT tratando de favorecer al contribuyente de que no se ha dado respuesta a sus solicitudes del contribuyente toda vez que de los antecedentes del proceso se evidencian las respuestas emitidas dentro del proceso de fiscalización los cuales han sido comunicados no siendo esta la causal de interrupción que pretende la AGIT del correcto trabajo de procedimiento de fiscalización al contribuyente y su correcta determinación, por lo que en ningún momento ha violado o vulnerado los derechos y garantías

constitucionales cumpliéndose y aplicándose objetivamente la normativa, tales acciones son determinantes para evidenciar que no existe violación alguna sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria toda vez que el contribuyente pretende consolidar un beneficio indebido por lo que se tiene de los hechos acontecidos que todos los derechos y garantías del contribuyente han sido respetados debidamente y corresponde hacer notar que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa contemplan a cabalidad todos los requisitos formales previsto por ley incluyendo la debida motivación y consideración de los actos administrativos de referencia; ahora bien la AGIT mediante su resolución menciona que la administración tributaria no ha dado respuesta a los argumentos por el sujeto pasivo durante el proceso de fiscalización sin embargo no son evidentes estas argumentaciones que realiza la AGIT ya que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa hacen mención que el contribuyente solicitó prorroga de 60 días hábiles administrativos para la presentación de la documentación solicitada que fue atendida por esta administración tributaria mediante el proveído N° 24-03099-12 notificándose la misma en secretaría (art. 90 de la L. N° 2492) en 28 de noviembre de 2012, otorgándole 10 días hábiles, por lo que en 12 de diciembre de 2012 el contribuyente presentó parte de su documentación requerida en el proceso de fiscalización parcial tal como se ha expuesto en la presente demanda, por lo que la AGIT no puede anular actuados hasta el proveído señalado, puesto que se puede evidenciar que de los antecedentes administrativos se encuentra anexado el referido proveído N° 24-03099-12 que a su vez fue atendido por esta administración tributaria comunicándole al contribuyente la respuesta a su solicitud por lo que no se debe tomar en cuenta los fundamentos erróneos versados por la AGIT toda vez que no se ha vulnerado en ningún momento el derecho a la defensa al contribuyente más al contrario se le dio respuesta a su memorial, como también se le dio respuesta a todas sus solicitudes presentadas en la etapa de fiscalización por lo que no corresponde que la AGIT anule obrados no habiendo violentado esta administración tributaria el derecho a la defensa aludida ante la instancia jerárquica.

I.3. Petitorio.

Pide Revocar en todas sus partes la Resolución AGIT-RJ N° 0335/2014 de 5 de marzo.

II. De la contestación a la demanda.

Citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT quien por memorial de fs. 291 a 298, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada mencionó que la administración tributaria argumentó que la AGIT, ha determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente del correcto procedimiento de fiscalización llevado a cabo al contribuyente, toda vez que la norma claramente establece, que para que un acto de la administración tributaria sea declarado nulo, debe encontrarse expresamente establecido en la ley, es decir ante la inexistencia de los requisitos establecidos textualmente en el art. 35 de la L. N° 2341, al respecto se debe aclarar que los fundamentos de la demanda contencioso administrativa, son sólo exposiciones generales y nada claras y específicas y totalmente erradas, siendo que confunde los términos y efectos de la nulidad y anulabilidad, por lo que los argumentos del demandante son impertinentes, más aun cuando el mismo es nuevo argumento que no señaló ante la A.I.T., lo cual vulnera el principio de congruencia y preclusión de las partes.

2.- Señaló también que se mencionó que la administración tributaria cumplió a satisfacción con la valoración de la documentación presentada por el contribuyente, y demuestra con fundamento el análisis efectuado a la documentación presentada por el sujeto pasivo aplicando normas que corresponden a los hechos analizados sin alejarse de los principios rectores de la actividad administrativa tributaria, sobre este punto corresponde indicar que este argumento no responde ni desvirtúa lo señalado y observado en la resolución jerárquica, siendo más un tema de fondo, aspecto que debe ser considerado.

3.- Indicó también que la vista de cargo y la resolución determinativa producto del proceso de fiscalización se encuentra enmarcada en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 Cód. Trib., reglamentado en los arts. 18 y 19 del D.S. N° 27310 cumpliendo a cabalidad los requisitos establecidos en las citadas normas, al respecto se debe indicar que la resolución de alzada, observó dentro del presente proceso una ausencia de pronunciamiento en la vista de cargo, respecto a las peticiones y argumentos planteados antes de su emisión, a través de las cuales, el contribuyente alegó y solicitó se proceda a la verificación del alcance establecido en la presente orden de fiscalización respecto a otras efectuadas con anterioridad por lo que anulo obrados hasta el vicio más antiguo a fin de sanear el proceso de fiscalización, esto es hasta la vista de cargo al haberse vulnerado uno de los requisitos establecidos en el art. 98 de la L. N° 2492 y el derecho a la defensa y el debido proceso. Bajo ese contexto el sujeto pasivo dentro de su recurso Jerárquico expresó que no está conforme con la nulidad de obrados hasta la vista de cargo, puesto que sus derechos habrían sido vulnerados desde antes de tal acto, es decir desde el Proveído N° 24-03099-12, de 28 de noviembre de 2012, en el que no se habría emitido una respuesta a su solicitud de considerar los procesos de fiscalización ya llevados a cabo por los mismos periodos; que bien la resolución de alzada estableció la anulación del proceso hasta la vista de cargo, no obstante de ser evidente que la vulneración a los derechos a la petición y defensa se suscitaron con omisión del Proveído N° 24-03099-12 de 28 de noviembre de 2012, en el que no se dio respuesta a todos los argumentos vertidos por el sujeto pasivo; por lo que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa incumplen lo previsto en la norma, vulnerando derechos del sujeto pasivo.

4.- Agregó que la AT indicó en su demanda que del informe CITE:SIN/DF/FE/INF N° 0795/2013 de 16/05/2013, como la vista de cargo y la resolución determinativa establecen en su contenido que la AT hace mención que en 13 de Noviembre de 2012 mediante NUIT 6431 el contribuyente ARG LTDA SUCURSAL BOLIVIA con NIT 120405023, (...) dicha solicitud fue atendida por ésta AT mediante Proveído N° 24-03099-12 notificándose la misma en secretaría, (...) otorgándole 10 días hábiles, sobre el mismo se debe indicar que el argumento esgrimido por el demandante es incompleto y falta a la verdad de los hechos, siendo que no aclara o desvirtúa con argumentos ciertos y específicos las observaciones y vicios procesales explicados en la resolución jerárquica, siendo que las alegaciones que hace el demandante solo hacen mención a que se dio una respuesta a las notas enviadas por el sujeto pasivo, pero no aclara que las supuestas respuestas no expresan y responden todos los argumentos y observaciones solicitadas por el sujeto pasivo en su momento, hecho que vulneró los derechos y garantías del sujeto pasivo. En ese sentido los fundamentos citados en la demanda contencioso administrativa, no desvirtúan los fundamentos expuestos

por la AGIT, debiendo el tribunal tomar en cuenta que la presente demanda contencioso administrativa, es independiente en sus argumentaciones y es la base fundamental sobre la cual el tribunal debe fallar, por lo que la demanda no solo se puede limitar a realizar reproducciones de argumentos interpuestos en sede administrativa; más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada; observación que tiene como precedente la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

5.- Finalmente sobre los vicios de procedimiento y el non bis in idem, es pertinente indicar que la misma C.P.E., en art. 117-II establece que nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho(...) en ese contexto legal y jurisprudencial, se tiene que el principio non bis in idem se aplica tanto en derecho sustantivo como en el derecho procesal adjetivo, lo que se constituye en una garantía al debido proceso, al respecto se entiende que en los casos que existan dos sanciones por un mismo hecho la controversia se configura dentro del derecho sustantivo, puesto que se aplica la normativa que determina la calificación de la conducta del sujeto pasivo mismo que tiene relación con los arts. 115-II y 117-I, que establecen que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, sin que ninguna persona pueda ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso también el art. 119-I-II de la C.P.E., disponen que las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer, durante el proceso, las facultades y los derechos que les asistan y que toda persona tiene derecho inviolable a la defensa, bajo ese contexto normativo y la compulsión de antecedentes esta instancia jerárquica evidenció que dentro del proceso de fiscalización, el 13 de noviembre de 2012, el sujeto pasivo solicitó tres aspectos: 1) prórroga para la presentación de la documentación requerida, 2) prescripción de las facultades de la administración tributaria, 3) se considere la existencia de otras fiscalizaciones, a tal efecto señaló lo siguiente: "... Por último, les ruego tomar en cuenta que con anterioridad, el Servicio de Impuestos Nacionales GRACO, ya ha efectuado a ARG fiscalizaciones relativas a algunos de los periodos mencionados en ésta nueva orden de fiscalización; por lo cual, consideramos que deben considerarse ya revisados los mismos y tomarse en cuenta la documentación que fue enviada en su momento en respuesta a dichas fiscalizaciones...", adjuntando la Nota de 24 de octubre de 2012 con sello de recepción del SIN de la misma fecha, en el que presenta argumentos respecto a contratos; como también adjunta una copia del Acta de Recepción de 24 de octubre de 2012, en el que se consigna la Orden N° 7912VSD0462, en respuesta a solicitud del sujeto pasivo la administración tributaria notifica por secretaria el Proveído N° 24-03099-12, en el que otorga un plazo de diez días hábiles improrrogables a partir de su legal notificación para la presentación de la documentación solicitada; empero, no emite pronunciamiento sobre la existencia de otros procesos de fiscalización y/o verificación por los mismos periodos o de la prueba presentada en tales procesos, ni sobre la prescripción solicitada, posteriormente el sujeto pasivo presenta parte de la documentación requerida por la administración tributaria según acta de recepción; solicitando una nueva ampliación de término y reiterando se determine la prescripción de las acciones de la administración tributaria por las gestiones 2007 y 2008 y; que se considere la documentación presentada en otras fiscalizaciones relativas a algunos de los periodos mencionados en esta orden de fiscalización, ante lo cual se tiene que la administración tributaria mediante Proveído N° 24-00116-13 otorga un plazo de 5 días hábiles para la presentación de la documentación y respecto a la prescripción refiere que no procede toda vez que opera la suspensión de la notificación de inicio de acuerdo a lo previsto en los arts. 59,60 y 62 de la L. N° 2492; empero nuevamente no emite criterio respecto a las otras fiscalizaciones ni a la documentación que el sujeto pasivo señala que presentó en otros procesos por impuestos y periodos iguales a los alcances de la presente fiscalización, el 4 de febrero de 2013, se notifica al sujeto pasivo con un segundo Requerimiento de documentación N° 00117199 y la CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/NOT N° 0040/2013 de 31 de enero, el cual solicita documentación lo que determinó que el sujeto pasivo presente parte de la documentación y señale que por los periodos prescritos está solicitando documentación a Brasil sin que ello signifique renuncia a los derechos que le otorga el instituto de prescripción, además de reiterar que ya fue sujeto a fiscalizaciones relativas algunos de los periodos mencionados en esta orden de fiscalización, debiendo considerarse la documentación remitida para tales casos haciendo nuevamente la caso omiso a lo aseverado por el sujeto pasivo respecto a la presentación de pruebas en otros procesos; esto demuestra clara vulneración a lo dispuesto en el art. 68-2 de la L. N° 2492 y más aún cuando la prosecución del proceso ya sea por su totalidad o por algunos periodos, depende de la respuesta que emita la administración tributaria en cuanto a la existencia o no de procesos de verificación o fiscalización por los mismos impuestos y periodos; o en su caso determine si la prueba presentada en tales procesos son pertinentes para la fiscalización realizada; con el objeto de no vulnerar lo dispuesto en el art. 93-II de la L. N° 2492 que determina que en ningún caso puede repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, en resguardo al principio non bis in idem regulado por el, art. 117-II de la C.P.E.; hecho que determina que los actos de la administración tributaria carezcan de la debida fundamentación, siendo que pese a que durante todo el proceso de fiscalización el sujeto pasivo puso en evidencia la existencia de otros procesos de fiscalización por algunos impuestos y periodos alcanzados por la Orden de Fiscalización N° 00120FE00286, haciendo referencia a la Orden N° 00110V104902, el ente fiscal no se pronunció al respecto, vulnerando el derecho a la petición y a la defensa que tiene el sujeto pasivo, siendo evidente la vulneración a los derechos que se suscitaron con omisión del Proveído N° 24-03099-12 de 28 de noviembre, en el que no se dio respuesta a todos los argumentos vertidos por el sujeto pasivo, correspondió anular obrados hasta el vicio más antiguo, hasta el proveído N° 24-03099-12, a efectos de que la administración tributaria emita una respuesta clara y precisa a los argumentos expuestos por el Sujeto Pasivo en su nota de 13 de noviembre de 2012, a efectos de proseguir con el proceso de fiscalización si correspondiera, consiguientemente está claro que la AGIT al pronunciar la resolución jerárquica impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0335/2014 de 05 de marzo.

III Antecedentes administrativos y procesales.

Que la Gerencia GRACO Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en uso de las atribuciones conferidas por el código tributario boliviano emitió la Orden de Fiscalización N° 00120FE00286, ha objeto de proceder a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente A.R.G. Ltda. sucursal Bolivia, con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales

relativas al IVA, por los periodos enero a diciembre de 2008, enero a diciembre 2009 y enero a marzo 2010, además del Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) por las gestiones que comprenden de abril 2007 a marzo 2008; de abril 2008 a marzo 2009, que practicada la liquidación previa de adeudos, señalada en el artículo 96° de la L. N° 2492, se ha establecido el monto de UFVs 75.379,275; equivalente a Bs 138.189,809; por concepto del IVA, e Impuesto sobre el IUE, monto que incluye el tributo omitido, intereses multa por incumplimiento de deberes formales emergentes de la acta de contravención tributaria y la multa por calificación de conducta, liquidación que no ha sido aceptada por el contribuyente y/o responsable o habiéndolo sido no ha procedido a su cancelación. Por lo que se procedió a emitir la vista de cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/VC N° 0111/2013 de 16 de mayo, que dentro el término de prueba otorgado por el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano el contribuyente en respuesta a la notificación de la vista de cargo presentó memorial y documentación de descargo a los reparos contenidos en el citado acto administrativo, que al no haber sido considerados suficientes por la AT se emitió la R.D. N° 17-00248.13 de 27 de junio por la que se resolvió determinar sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente A.R.G. Ltda. Sucursal Bolivia la misma que asciende a 57.516,901; UFVs., equivalentes a Bs106.028,957; a la fecha de emisión de la presente resolución, califica además la conducta del contribuyente y/o responsable A.R.G. Ltda. Sucursal Bolivia, como omisión de pago, sancionándose con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido cuyo importe es de 23.087,297; UFVs equivalentes a Bs 42.560.047; y sanciona también al sujeto pasivo con la multa de 10.700.- UFVs, equivalentes a Bs19.725; debidamente notificado con dicha determinación el contribuyente a través de su representante legal interpuso el correspondiente recurso de alzada impugnando la resolución determinativa, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la Resolución del recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0839/2013 de 02 de diciembre, emitida por la ARIT de Santa Cruz que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la vista de cargo, en conocimiento de dicha determinación tanto la administración tributaria así como el sujeto pasivo interpusieron en contra de la citada resolución los recursos jerárquicos correspondientes, por lo que el 5 de marzo de 2014 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0335/2014 que anuló la resolución de recurso de alzada, anulando actuados con reposición de obrados hasta el Proveído N° 24-03099-12 de 28 de noviembre, inclusive, debiendo la administración tributaria emitir una respuesta clara y precisa a los argumentos expuestos por el sujeto pasivo en su nota de 13 de noviembre de 2012, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

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

1.- El objeto de la presente controversia radica en determinar si la AT no dio respuesta a la nota de 13 de noviembre de 2012 presentada por el sujeto pasivo, mediante la emisión del Proveído N° 24-03099-12 de 28 de noviembre, vulnerando su derecho a la petición y defensa.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

El acto administrativo impugnado en el presente proceso, se encuentra contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0335/2014 de 5 de marzo, que anuló la Resolución del recurso de alzada ARIT-SCZ/RA N° 0839/2013 de 2 de diciembre, pronunciada por la AGIT Santa Cruz, que a su vez, anuló obrados hasta la vista de cargo, emitida por la Gerencia Distrital GRACO Santa Cruz del SIN.

De la revisión del proceso y los anexos con antecedentes de actuados en sede administrativa, se tiene:

La AT, en uso de sus atribuciones conferidas por la L. N° 2492 en cumplimiento a la Orden de Fiscalización N° 00120FE00286 procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente A.R.G. Ltda sucursal Bolivia con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al IVA, por los periodos enero a diciembre 2008, enero a diciembre 2009 y enero a marzo 2010, además del impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) por las gestiones que comprende de abril/2007 a marzo/2008; de abril/2008 a marzo/2009.

Que al haberse establecido que el sujeto pasivo ni en el transcurso de la verificación así como tampoco en la etapa de presentación de descargos ha presentado la documentación suficiente que desvirtuó el total de las observaciones, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-00248-13 de 27 de junio, por la cual se determinó sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, califica su conducta y sanciona al mismo.

La administración tributaria, sustentó que el contribuyente una vez tomado conocimiento de la orden de fiscalización y cumplido el plazo de entrega de documentos solicitó se le otorgue una ampliación de plazo para la presentación de la documentación solicitada, a lo cual la administración tributaria concedió el plazo requerido, comunicándole mediante proveídos notificados legalmente en tablero de la Gerencia, y así alternativamente hasta en tres oportunidades las cuales fueron otorgadas oportunamente; documentos que fueron archivados en el expediente correspondiente.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, al contestar la demanda refiere que los actos de la administración tributaria carecen de la debida fundamentación, siendo que pese a que durante todo el proceso de fiscalización el sujeto pasivo puso en evidencia la existencia de otros procesos de fiscalización por algunos impuestos y periodos alcanzados por la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00286, el ente fiscal no se pronunció al respecto vulnerando el derecho a la petición y a la defensa que tiene el sujeto pasivo, siendo evidente la vulneración a los derechos que se suscitaron con emisión del Proveído N° 24-03099-12 de 28 de noviembre, en el que no se dio respuesta a todos los argumentos vertidos por el sujeto pasivo.

En el caso presente y de acuerdo a lo alegado por las partes, a efecto de acoger o no la controversia suscitada por la AT, corresponde puntualizar que de la revisión de los Anexos que informan la presente causa se tiene que el sujeto pasivo mediante la correspondiente nota de 13 de noviembre de 2012 presentada a la AT (Carpeta 1 fs. 11-12) hace conocer que ha recibido la Orden de Fiscalización N° 0012OFE286, y a objeto de dar cumplimiento a la misma solicita en la mencionada nota básicamente tres aspectos 1) Solicita prórroga para la presentación de documentos a 60 días hábiles, 2) la prescripción de las facultades de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos respecto a los periodos referidos al año 2007 y parte de 2008 y 3) pone a conocimiento que con anterioridad ya se han efectuado fiscalizaciones relativas a algunos de los periodos mencionados en la nueva orden de fiscalización, pidiendo se considere que sean revisados los mismos y tomarse en cuenta la documentación que fue enviada en su momento en atención a dichas fiscalizaciones; en respuesta a la mencionada nota la administración tributaria emitió el Proveído N° 24-03099-12 de 28 de noviembre (Carpeta 1 fs. 18) del cual se puede extraer lo siguiente:..."La Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, comunica que:

De acuerdo a lo establecido en el inciso h) art. 16-II del art. 21° de la L. N° 2341-Procedimiento Administrativo y art. 4-2 (Plazos Términos) de la L. N° 2492-Cód. Trib. Boliviano, su solicitud ha sido aceptada parcialmente, debiendo presentar la documentación solicitada en el plazo de 10 días hábiles improrrogables a partir de su legal notificación de la presente, en la Avenida Melchor Pinto N° 321.

La falta de cumplimiento de lo solicitado en el plazo establecido en la presente, será considerada como una contravención tributaria y sancionada de acuerdo en el art. 162 del Cód. Trib. L. N° 2492.

Cúmplase y notifíquese el presente de acuerdo al artículo 90° de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano".

Posteriormente el sujeto pasivo por nota de 12 de diciembre de 2012 (Carpeta 1 fs. 20 a 22), presenta a la AT sólo una parte de la documentación requerida, pidiendo además se declare expresamente la prescripción correspondiente a los periodos 2007 y parte de 2008 y finalmente pide se tome en cuenta que GRACO del Servicio de Impuestos Nacionales ya ha efectuado a ARG fiscalizaciones relativas a algunos de los periodos mencionados en la nueva orden de fiscalización.

En atención a la nota presentada por A.R.G. Ltda. Sucursal Bolivia, la AT emitió el Proveído N° 24-00116-13 de 23 de enero (Carpeta 1 fs. 23) del cual se tiene: ..."La Gerencia GRACO Santa Cruz de la Sierra del SIN comunica que:

De acuerdo a lo establecido en el art. 16-h) y art. 21-II de la L. N° 2341-Procedimiento Administrativo y art. 4-2 (Plazos Términos) de la L. N° 2492-Cód. Trib. Boliviano, su solicitud ha sido aceptada parcialmente, debiendo presentar la documentación solicitada en el plazo de 5 días hábiles improrrogables a partir de su legal notificación de la presente, en la Avenida Melchor Pinto N° 321.

Así mismo debemos mencionar que la administración tributaria, en base al art. 70-5 y art. 71-I de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, establece que, el contribuyente tiene la obligación de proporcionar sin costo alguno toda clase de datos e informes o antecedentes con efectos tributarios.

Con respecto a la prescripción planteada por el contribuyente el art. 59 de la L. N° 2492 establece claramente que prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria entre otras, por otro lado el art. 60-I de la L. N° 2492 establece que la prescripción se computará desde el 01 de enero del año calendario siguiente y el art. 62 de la misma ley establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio.

La falta de cumplimiento de lo solicitado en el plazo establecido en la presente, será considerada como una contravención tributaria y sancionada de acuerdo en el art. 162 del Cód. Trib. L. N° 2492.

Cúmplase y notifíquese el presente de acuerdo al art. 90 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano".

Siguiendo la relación de actuados en sede administrativa se tiene que el sujeto pasivo el 4 de febrero de 2013 es notificado con el 2do. Requerimiento N° 00117199 y la nota CITE: SIN/GGSCZ/DF/FE/NOT N° 0040/2013 (carpeta 1 fs. 27-28) por los cuales se solicita documentación, en cumplimiento a lo solicitado por GRACO Santa Cruz el contribuyente mediante nota de 13 de febrero de 2013 resaltando que por los periodos 2007 y parte de 2008 se encuentran prescritos y que la documentación atinente al caso se está recabando de la República de Brasil motivo por el cual solicita prórroga de 25 días; así mismo insiste también en la necesidad de que se tome en cuenta que con anterioridad, el Servicio de Impuestos Nacionales GRACO ya ha efectuado a A.R.G. Ltda. Sucursal Bolivia fiscalizaciones relativas a algunos de los periodos mencionados en la nueva orden de fiscalización, por lo cual piden se considere ya revisados los mismos y tomarse en cuenta la documentación que fue enviada en su momento en cumplimiento a dichas fiscalizaciones, la administración tributaria en respuesta a dicho petitorio emitió el Proveído N° 24-000396-13 de 13 de febrero (Carpeta 1 fs. 36) por el cual considera que hasta la fecha de elaboración del presente documento no ha presentado la totalidad de la documentación solicitada en el primer y segundo requerimiento, por lo cual se rechaza la solicitud de prórroga de presentación de documentos.

De todo lo relacionado precedentemente se evidencia que el sujeto pasivo expuso sobre la existencia de otros procesos de fiscalización por impuestos y periodos fiscales señalados en la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00286, sin embargo la AT no se ha pronunciado al respecto en los diferentes proveídos emitidos, en franca contradicción a lo dispuesto por el art. 24 de la C.P.E. que establece: "Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta.

Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario” art. 68-2 del Cód. Trib. Boliviano que señala: “A que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos”, debe tenerse presente también que en ningún caso puede repetirse el objeto de la fiscalización tal cual preceptúa el art.93-II de la L. N° 2492, que de obrarse de manera contraria se estaría atentando a lo dispuesto por el art. 117-II de la norma suprema que establece: “Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho...”, velando el principio non bis in ídem que consiste en la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez, es decir, supone que no se imponga duplicidad de sanciones en los casos en que se desprenda identidad de sujeto, hecho y fundamento, consecuentemente la decisión asumida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0335/2014 de 5 de marzo de anular obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta el Proveído N° 24-03099-112 ha sido correcta, porque vulnera el derecho a la petición y a la defensa del contribuyente, debiendo la administración tributaria pronunciarse respecto a los argumentos expuestos oportunamente por el sujeto pasivo.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, concluye que la AGIT al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 104 a 110 de obrados, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 0335/2014 de 5 de marzo pronunciada por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



530

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 20, en la que la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN representado legalmente por Grover Castelo Miranda impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 49 a 55, réplica de fs. 60, dúplica de fs. 65 a 66, apersonamiento del tercero interesado de fs. 71 a 74, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el contribuyente el 21 de enero de 2013, presenta el proyecto de DD.JJ. rectificatoria Form. N° 200 del periodo noviembre 2012, en el portal Newton en el sitio habilitado para el efecto, que por ser a favor del contribuyente, estaría sujeta a aprobación por parte de la administración tributaria, a tal efecto por Nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT00478 N° 2013, se solicitó al contribuyente presente documentos originales y otros referidos al periodo a rectificar, una vez revisada esa documentación y valoradas las mismas, la administración tributaria emite la R.A. N° 23-00146-13 de 26 de julio de 2013, en la que rechaza la rectificatoria efectuada por el contribuyente.

Resolución administrativa que fue impugnada por el contribuyente en recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA N° 0220/2013 de 9 de diciembre, que revoca la resolución impugnada, ante ello la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN

impugna la resolución de alzada que por Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, que confirma la resolución de alzada, disponiendo la emisión de una nueva resolución administrativa que apruebe la solicitud de rectificatoria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusa que se estaría vulnerando el principio de congruencia debido a que el recurrente en recurso de alzada solicitó se anule la R.A. N° 23-00146-13, mientras la ARIT en su pronunciamiento revocó el acto impugnado, lo que no fue petitionado, error en el que también incurre la AGIT en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, al confirmar el recurso de alzada, lo que incide en una resolución incongruente y extrapetita, ya que correspondía anular y no revocar la resolución administrativa.

Que la resolución jerárquica al revocar la resolución administrativa y disponer la reposición de obrados hasta que se emita una nueva resolución que apruebe la solicitud de rectificatoria del contribuyente, sobre la base de documentación que en ningún momento fue presentada a la AT, lo que no corresponde ya que eso fue cumplido sobre los documentos que presentó el contribuyente, es decir que no se puede volver a emitir otra resolución sobre documentación que no fue presentada.

De la documentación requerida y presentada por el contribuyente, se estableció que en función a las fechas consignadas en los contratos de obra, los plazos de conclusión corresponden a periodos anteriores por lo que los gastos no corresponden ser tomados en cuenta, por otro lado de las compras a incrementar existen dos de 5 facturas presentadas, 182 y 185 que no corresponden a la actividad por el tipo de producto alquilado y adquirido que no se encuentran vinculados a las obras ejecutadas, como la factura 189 que contiene enmienda en la fecha de emisión, es por eso que la rectificación presentada por el contribuyente fue rechazada, Y que al presentar recurso de alzada el contribuyente presenta otra documentación que no fue de conocimiento de la administración tributaria, por lo que no se cumplió con la exigencia contenida en el art. 81 del Cód. Trib., y si bien se realizó el juramento de reciente obtención esta presentación de la prueba no fue demostrada que su presentación extemporánea no fue por causa propia, por lo que la ARIT no debió considerar esa prueba, hecho que la AGIT no debió pasar por alta.

Respecto al debido proceso el demandante hace cita de la S.C. N° 0999/2003-R de 16 de julio, S.C. N° 0486/2010-R de 5 de julio, aspectos que inequívocamente se encuentran directamente vinculados con la seguridad jurídica, que no solamente debe ser concebida como un principio sino también como un valor de rango supremo, postulado a partir del cual, el Estado, en la medida en la cual asegure la certidumbre, consolida la paz social y cumplirá con este fin esencial plasmado en el art. 10 de la C.P.E.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare la probada la presente demanda contenciosa administrativa consiguientemente se revoque totalmente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, manteniéndose firme y subsistente la R.A. N° 23-00146-13.

II. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 12 de diciembre de 2014, que cursa de fs. 49 a 55, señalando lo siguiente:

Sobre la vulneración del principio de congruencia, la AGIT señala que no es evidente, ya que en todos sus acápite se dio una respuesta clara con la debida motivación y fundamentación, que conforme los expedientes internos de los recursos de alzada y jerárquico, cumplió con el ordenamiento jurídico establecido en los arts. 198-I-e) y 211-I de la L. N° 2492, que conforme al memorial del sujeto pasivo que solicitó de rectificatoria correspondiente al IVA del periodo de noviembre 2012, por incremento del crédito fiscal IVA respecto a notas fiscales que no fueron consideradas, porque el SIN lo rechazó, debido a que el Municipio de Sucre no respondió a la solicitud de información solicitada y que en los plazos de conclusión de las obras corresponderían a fechas anteriores a las facturas presentadas sin señalar la normativa legal que respalde la depuración de las notas fiscales, aspecto que no es desvirtuado ni aclarado por el demandante, documentación contable que demuestra la correcta apropiación del crédito fiscal y la existencia del hecho imponible, que no fue valorada por la AT, vulnerándose su derecho al debido proceso ya que las notas fiscales presentadas en la solicitud se encuentran vinculadas con la actividad grabada, que la enmienda observada en la factura 189 solo se refiere a error de forma, obviándose la documentación ofrecida en calidad de descargo, sin aplicar a cabalidad el principio de buena fe y transparencia dispuesta en el art. 69 del Cód. Trib. Boliviano, así también no se aplicó el principio de verdad material.

Si bien el recurrente fundó su petitorio de nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, señalando que la administración tributaria no efectuó la valoración de la prueba presentada y que la resolución impugnada carece de fundamentación y motivación, aspectos que incidieron en la presunta vulneración de su derecho a la defensa, Sin embargo de ello, la exposición contenida en el memorial de alzada, da cuenta que el recurrente, al margen de los defectos formales denunciados, cuestiono los fundamentos que fundaron la decisión de rechazo de la administración tributaria, contenido en el acto administrativo de carácter definitivo ahora impugnado, es decir, que el recurrente de manera implícita se refirió a la problemática de fondo, a tal punto que como respaldo de la argumentación efectuada presentó a esta instancia, prueba bajo juramento de reciente obtención relacionada a la decisión del rechazo resuelto por la administración tributaria, cuestionada por el recurrente.

Respecto al cumplimiento del art. 81 de la L. N° 2492, que no fue probada que la omisión de dicha prueba no fue por causa propia, dentro de la etapa de alzada, ante la ARIT el contribuyente mediante memorial de 5 de noviembre de 2013, en el término de prueba otorgado presentó prueba de reciente obtención, señalando que la administración tributaria sin argumento legal alguno, rechazó su solicitud de rectificatoria, basando su decisión en la falta de respuesta del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, por lo que solicitó que se proceda con el respecto juramento de reciente obtención, aspecto debidamente cumplido, conforme se evidencia del acta de juramento de reciente obtención respectivo, que conforme antecedentes se tiene que el mismo sujeto pasivo presentó toda la documentación solicitada por la administración, aclarando que la documentación presentada en instancia de alzada, se debió a consecuencia del resultado del argumento de rechazo emitido

por el SIN, es por ello que la prueba presentada por el contribuyente resulta oportuna ya que no existe constancia que la misma hubiese sido requerida con anterioridad y que para su presentación se hubiere fijado un plazo perentorio.

II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Distrital Chuquisaca del SIN, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 347/2014 de 11 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Que en 18 de enero de 2013, el contribuyente Juan Marcos Tapia Romero por memorial solicitó a la AT, la aprobación de la declaración jurada rectificatoria IVA Form. N° 200, por el incremento del crédito fiscal contenido en las notas fiscales de compras, correspondientes al periodo noviembre de 2012.

Mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT N° 00478/2013, la administración tributaria solicitó al contribuyente documentación que respalde las transacciones efectuadas correspondientes al periodo noviembre 2012, otorgándole el plazo de 72 hrs. para ese cometido, solicitud que fue cumplida a cabalidad por el contribuyente en fecha 6 de mayo de 2013.

El 24 de junio de 2013, la AT, mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT N° 00673/2013, solicitó al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, la presentación de documentación consistente en actas de entrega definitiva de las obras "Construcción Poteo 26 de mayo parte superior" y "Construcción muro de construcción b. Copacabana".

Por Informe final SIN/GDCH/VSD/INF N° 01376/2013, la AT establece que según los contratos de obra, los plazos de conclusión son anteriores por lo que los gastos no corresponden a la actividad, y que las facturas 182 y 185 no corresponden a la actividad, y que la factura 189 contiene enmienda en la emisión, por lo que recomienda rechazo de la solicitud de aprobación de rectificatoria a favor del contribuyente.

Que por R.D. N° 23-000146-13 la AT resuelve rechazar la solicitud de rectificatoria del Form. N° 200 IVA del periodo noviembre 2012, en función a lo establecido en el Informe Final SIN/GDCH/VSD/INF N° 01376/2013 de 16 de julio de 2013.

Resolución determinativa que fue impugnada por el contribuyente en recurso de alzada que por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA N° 0222/2013 de 13 de diciembre, revoca totalmente la R.A. N° 23-000146-13 de 26 de julio de 2013, correspondiendo a la AT emitir una nueva resolución que apruebe la DD.JJ. rectificatoria Form. N° 200 (IVA) Orden N° 1038193786 del periodo noviembre 2012, resolución de alzada que fue confirmada por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo.

IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, ingreso en error al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA N° 0222/2013 de 13 de diciembre, que a decir de la AT, dicha resolución es incongruente e ingresa en un pronunciamiento ultra petita, y que además no consideró lo establecido en el art. 81 de la L. N° 2492, referente a la causa del porqué de la presentación de la prueba de reciente obtención.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

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

Que el derecho a la defensa conforme la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril de 2005, en materia de procedimiento administrativo comprende el derecho a la motivación o justificación de la resolución administrativa, en ese sentido, la referida sentencia constitucional expresamente señala: "(...)Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R, de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial "(...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual este Tribunal Constitucional, en la S.C. N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: "(...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del

conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos; interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) el derecho a presentar prueba; iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal" (las negrillas son nuestras)".

De la precedente jurisprudencia constitucional mencionada, se establece, que el derecho a la defensa contiene entre otros derechos a una decisión fundada o dicho de otra forma a una resolución administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron la decisión final y posteriormente poder impugnar esa resolución. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa (sobre todo en materia de sanciones administrativas), la S.C. N° 0873/2013 de 20 de junio de 2013 ha fijado con claridad que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello señala: "La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos".

También debe considerarse que el principio de congruencia aplicado a una resolución administrativa o judicial, es muy importante, ya que este responde a la pretensión jurídica o a la expresión de agravios formulados por las partes, que debe ir reflejado en la resolución que resuelve el litigio, ya que la falta de relación entre lo resuelto con lo solicitado o impugnado, que además este debe coincidir con la relación de los hechos que dieron lugar al acto impugnado, ocasiona la vulneración del principio procesal de congruencia, y que la resolución sea ultra petita e ingrese en un per saltum de instancia.

Por otro lado se debe considerar, lo establecido en el art. 180-II de la C.P.E. que indica: "Se garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales".

Y el art. 4-I) de la L. N° 2341: "Principio de informalismo: la inobservancia de exigencias formales no es esenciales por parte del administrado, que puedan ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas y podrán ser excusadas y ello no interrumpirá el procedimiento administrativo"

En el caso de autos, de los antecedentes recursivos, se evidencia que según el memorial de recurso de alzada interpuesto por el contribuyente (fs. 5 a 7 del anexo 1) en contra de la R.A. N° 23-000146-13 de 26 de julio de 2013, y la contestación a la misma por parte de la AT (fs. 12 a 13 del mismo anexo), estos debaten fundamentos de fondo, como es principalmente la falta de valoración de la prueba, en ese sentido si bien el memorial del recurso concluye solicitando la nulidad de la resolución impugnada, la autoridad de alzada, no puede simplemente basar su pronunciamiento en el petitorio del recurso obviando el fundamento principal del mismo, sino que también debe considerar todo el contexto del recurso, e interpretar cual es la intención del recurrente, ya que por el principio de informalismo no se le puede cuartar su derecho a impugnar, por un petitorio equivocado que no armoniza con lo principal, siendo que la obligación de dicha autoridad es de hacer justicia, por lo que la resolución de recurso de alzada se enmarco a los lineamientos de la pretensión del recurrente, al revocar la resolución impugnada según a la intención del recurso, de la misma forma no se observa incongruencia ya que se respondió a todos los hechos denunciados conforme a los fundamentos expuesto, por lo que no se puede acusar de que se incurrió en incongruencia o extra petita como alega el recurrente.

Respecto a la causa atribuible para la presentación de la prueba de reciente obtención, se debe considerar que sobre el principio de verdad material en materia administrativa, la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio, ha determinado que esta comprende en el procedimiento administrativo, el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que originaron el procedimiento y que toda resolución debe basarse en la documentación, datos y hechos ciertos bajo el principio de causalidad, en base a cuya información, la autoridad administrativa con plena convicción y sustento emitirá resolución final, en sentido se pronuncia la citada sentencia constitucional que a la letra fija: "...En lo que se refiere a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: "es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento". (ABELAZTURY, CILURZO, Curso de Procedimiento Administrativo Abeledo-Perrot, pág. 29). El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión...

Precedente constitucional y doctrinal que la AT no considero a momento de emitir la resolución administrativa que rechazo la rectificatoria solicitada, que de los antecedentes administrativos en la R.A. N° 23-000146-13 (fs. 2 del anexo 1) se constata que la información requerida al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, respecto a la conclusión de obras, no fue valorada, por el simple hecho que no fue remitida, situación que en recurso de alzada fue presentada como prueba de reciente obtención, que si justifica cual al fue la causa atribuible para su posterior presentación, hecho que debió ser considerado en primera instancia en aplicación del principio de verdad material por la administración tributaria, ya que este fue el factor central que demostró la pretensión del contribuyente, además de las notas fiscales observadas, por lo que la conclusión arribada por la instancia de alzada como la jerárquica es correcta.

VI. Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, no infringió ninguna norma legal, al contrario realizó correcta valoración de las pruebas e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 20, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2014 de 11 de marzo, emitida por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



531

**PHARMA DEVELOPMENT S. A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual.
Contencioso Administrativo.
Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 19, planteada por Frank Daniel Limón Nava, apoderado legal de la firma PHARMA DEVELOPMENT S.A., impugnando la R.A. DGE/DEN/J N° 103/2013, emitida el 24 de abril de 2013 por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI); los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedente del caso, el 10 de febrero de 2010, a través de la Solicitud SM N° 00400-2010 se solicitó el registro de la marca "NUTRIBABY" para proteger productos farmacéuticos y veterinarios; productos higiénicos para la medicina; sustancias dietéticas para uso médico; alimentos para bebés; emplastos; material para apósitos; material para empastar los dientes y para improntas dentales; desinfectantes; productos para la destrucción de animales dañinos; fungicidas; Herbicidas; comprendidas en la clase 5" a nombre de PHARMA DEVELOPMENT S.A., publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 169 bajo el número 139668.

El 13 de julio de 2012, el SENAPI emitió la R.A. DPI/SD/Denegatoria N° 121/2012, que denegó la solicitud de registro del signo Distintivo "NUTRIBABY", por la existencia de registro previo de la marca NUTRIBEBE, con un inadecuado análisis, contrario a la Decisión 486 como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, cuyas interpretaciones son vinculantes para la aplicación de las decisiones de la Comunidad Andina a todos los países miembros, como Bolivia, motivo por el que a nombre de sus mandantes interpuso recurso de revocatoria contra la referida resolución que fue resuelta mediante R.A REV-SD-N° 148/2012 que rechazo el recurso de revocatoria en consecuencia confirmó la R.A DPI/SD/Denegatoria-N° 121/2012, de 13 de julio, contra esa resolución sus mandantes interpusieron recurso jerárquico que debía ser resuelto por la directora general ejecutiva del SENAPI, quien emitió la RA DGE/DEN/J-N° 103/2013 que rechazo el recurso jerárquico y confirmó la resolución impugnada, siendo notificados sus mandantes con esta determinación el 31 de marzo de 2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Conforme lo dispone el art. 781 del C.P.C., al ser el proceso contencioso administrativo un proceso judicial de puro derecho, corresponde establecer si la Resolución DGE/DEN/J-N° 103/2013 emitida por el SENAPI es o no lesiva a los derechos subjetivos de sus mandantes y si es o no compatible con el ordenamiento jurídico vigente:

La R.A. DGE/DEN/J N° 103/2013, es contraria a los arts. 24 de la C.P.E. y 16-h) a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, por cuanto su mandante en reiteradas oportunidades, tanto en el recurso de revocatoria como en el jerárquico, ha señalado que en el caso no se da la figura de conexión competitiva, pues los productos protegidos por "NUTRIBEBE" están destinados a cubrir el "subsidio a la lactancia materna" como un complemento nutricional destinado a los niños mayores de seis meses, productos que no son comercializados al estar

prohibida su venta, argumentos sobre los que ambas instancias administrativas omitieron pronunciarse, pues para analizar la conexión competitiva de los productos no debe atenderse solo a que se encuentren en la misma clase del nomenclátor, sino conforme al principio de especialidad debe verificarse la existencia de conexión competitiva, la marca NUTIBABY tiene suficiente distintividad extrínseca y no ingresa en la causal de irregistrabilidad prevista en el art. 136 a) de la Decisión 486. Además el Ministerio de Salud y Deporte no presentó oposición alguna al registro de la marca "NUTIBABY".

El Servicio Nacional de Propiedad Intelectual al momento de dictar ambas resoluciones no ha valorado esos argumentos limitándose a señalar que existe conexión competitiva basándose en el hecho que ambas marcas "NUTIBABY" y "NUTRIBEBE" están destinadas a proteger productos de la clase internacional 5 de la Clasificación de Niza, con considerar que los productos de la marca NUTRIBEBE no serán comercializados y se encuentran destinados a diferente público, tienen finalidad distinta y no ingresan en competencia en el mercado de productos.

Refirió que la Decisión 486 régimen común de la propiedad intelectual, constituye el marco normativo destinado a amparar la protección de la propiedad industrial, en cada país miembro de la Comunidad Andina en su art. 136, establece las causales de irregistrabilidad de una marca. La concesión del registro de la marca "NUTIBABY", clase Internacional 05 no incurre en ninguna de esas causales porque que no existe conexión competitiva alguna con la marca NUTRIBEBE CI Int.05.

La R.A. DGE/DEN/J N° 103/2013, emitida el 24 de abril de 2013, por el SENAPI es contraria a la Decisión N° 486 de la Comunidad Andina de Naciones y la Jurisprudencia emitida por el Tribunal de la Comunidad Andina de Naciones, siendo la Decisión N° 486 es el marco normativo destinado a amparar la protección de la propiedad intelectual en cada país miembro de la Comunidad Andina y en su art. 136 establece las causales de irregistrabilidad de una marca, la concesión del registro de la marca NUTIBABY Clase Internacional 5 no incurre en ninguna de las causales de irregistrabilidad establecida en el art. 136 de la citada decisión ya que no existe conexión competitiva con la marca NUTRIBEBE CL Int. 05 la cual funda la denegatoria de la solicitud del registro presentado por su mandante.

Las Directora Ejecutiva de SENAPI, en la resolución objeto de la demanda señaló que : "considerando los productos del signo solicitado y de la marca registrada, se colige lo siguiente: a) La inclusión de los productos en una misma clase de nomenclátor: En el presente caso se evidencia que, los productos de la marca NUTRIBEBE y los del signo solicitado NUTIBABY, se encuentran dentro de la misma clase internacional: 5; b) Canales de comercialización: Se debe tener en cuenta que los productos de la Clase 5, compartirán canales de comercialización en centros de expendio similares, entendiendo que el signo solicitado NUTIBABY y la marca NUTRIBEBE, protegen especialmente productos farmacéuticos y veterinarios; c) Similares medios de publicidad, ambos productos son susceptibles de emplear similares medios de publicidad en general; d) Relación o vinculación entre productos: Los productos protegidos entre los signos en conflicto NUTIBABY y NUTRIBEBE, poseen relación al tratarse de productos similares.

La interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina son de carácter obligatorio y deben ser aplicada por el SENAPI a momento de emitir alguna resolución, así respecto a la conexión competitiva la Sentencia N° 016-IP-2012 ha señalado: "Conforme a señalado el tribunal se deberá analizar la naturaleza o uso de los productos identificados por las marcas, ya que la sola pertenencia de varios de estos a una misma clase de nomenclátor no demuestra su semejanza; así como la ubicación de los mismos en clases distintas tampoco prueba que sean diferentes". Asimismo la Sentencia del Proceso N° 114-IP-2003 ha establecido criterios y factores de análisis para definir la conexión competitiva entre productos tales como: a) la inclusión de los productos en una misma clase del nomenclátor; b) canales de comercialización; c) similares medios de publicidad; d) relación o vinculación entre productos, e) uso conjunto o complementario de productos; f) mismo género de productos. Evidenciándose por este último fallo los aspectos decisivos que toma en cuenta el Tribunal Andino para determinar la existencia de la conexión competitiva haciendo referencia a los canales de comercialización y los medios de publicidad a través de los cuales se venderán los productos, debiendo considerarse que en el caso los productos protegidos por la marca NUTRIBEBE no son comercializados ni sujetos a publicidad, porque se entregan de manera gratuita por el Estado, por ello la coexistencia de las marcas en cuestión no podría causar riesgos de confusión en el consumidor, por lo que la conexión competitiva no existe en el presente caso. Este argumento presentados por sus mandantes es el que no fue considerado por el SENAPI al momento de emitir la resolución ahora impugnada.

I.3. Petitorio.

Solicitó que previa revisión de antecedentes al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones para efectos de la interpretación prejudicial con relación al art. 136-a) de la decisión 485 y previo traslado de ley se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la R.A. DGE/DEN/J N° 103/2013, emitida el 24 de abril de 2013, pronunciada por el director de propiedad industrial SENAPI y la Resolución DPI/SD/Denegatoria N° 121/2012, pronunciada por la misma autoridad y se ordene al SENAPI, conceder el registro de la marca "NUTIBABY CL int.. 5, Pub N° 139668 a nombre de PHARMA DEVELOPMENT S.A.

II. De la contestación a la demanda.

La directora general ejecutiva y representante legal del SENAPI Jhilda Gabriela Murillo Zarate, se apersonó al proceso y respondió a la demanda por memorial que cursa de fs. 120 a 124 vta.

Realizando una descripción de los antecedentes administrativos, se refirió que el examen de registrabilidad de marca, que conforme lo dispone el art. 150 de la Decisión 486 comprende un análisis de todas las exigencias que la decisión impone para que un signo pueda ser registrado como marca, partiendo de los requisitos fijados en el art. 134 y, tomando en cuenta las prohibiciones determinadas por los arts. 135 y 136 de la misma decisión.

El registro previo, base de la denegatoria de oficio, corresponde al titular Ministerio de Salud y Deportes de la República de Bolivia, quien detenta el derecho de uso exclusivo de la marca NUTRIBEBE (Mixta) con Registro N° 111984-C de 12 de diciembre de 2007, que distingue a productos en la clase internacional 5 "Productos farmacéuticos y veterinarios, higiénicos para la medicina, sustancias dietéticas para

uso médico, alimentos para bebe”. El signo solicitado como marca denegado de oficio por el SENAPI NUTRIBABY (Denominación) SM-400-2010 de 10 de febrero, con Publicación N° 139668, pretende distinguir productos en la clase 5 “Productos farmacéuticos y veterinarios; productos higiénicos para la medicina; sustancias dietéticas para uso médicos, alimentos para bebes; emplastos, material para apósitos; material para empastar los dientes y para improntas dentales; desinfectantes; productos para la destrucción de animales dañinos; fungicidas, herbicidas, comprendidas en la clase 5 de la clasificación Internacional en vigencia”.

Ambos identifican productos de la clase 5 de productos farmacéuticos por lo mismo el examen de registrabilidad requiere de un análisis minucioso, evitando que el registro de un signo cuya denominación tenga estrecha similitud con una marca registrada, por las consecuencias que puede generar para la salud del consumidor medio y de los animales al momento de consumir un determinado producto, siendo que una equivocada ingestión puede reproducir efectos dañinos hasta fatales. El objeto del análisis de registrabilidad no solo se refiere a la protección de una marca previamente registrada, sino a la protección del consumidor medio por los perjuicios que puede traer consigo la confusión de marcas farmacéuticas siendo que de poco sirve que el expendedor de los productos sea personal especializado, si el consumidor llega a incurrir en el error al solicitar, administrar y/o consumir el producto.

Comparación entre una marca denominativa y otra mixta (denominación y diseño), el signo solicitado NUTRIBABY es una marca denominativa, pues en su estructura se utilizan expresiones acústicas o fonéticas, formado por varias letras,, que integran un conjunto o un todo pronunciable y que pueden o no tener un significado conceptual; por su parte, la marca registrada “NUTRIBEBE” es una marca mixta, porque se compone de un elemento denominativo (palabra) y un elemento gráfico (diseño de líneas y colores alrededor del elemento denominativo); en consecuencia para efectuar el cotejo de marcas se debe identificar cuál de estos elementos prevalece y tiene mayor influencia en la mente del consumidor, si el denominativo o el gráfico, la marca registrada “NUTRIBEBE”, posee como elemento predominante al denominativo, siendo esta su característica más importante teniendo en cuenta la fuerza expresiva de la palabra en la mente del consumidor medio, por lo que corresponde realizar el análisis de las marcas denominativas. Ambos signos comparten la partícula “NUTRI”, que constituye un término de uso común, que conforme la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al efectuar el examen de registrabilidad de marcas, no debe tomarse en cuenta las partículas o palabras de uso común, la distintividad debe ser buscada en el elemento diferente que integra el signo, por lo que el cotejo se realizó con relación a los signos NUTRIBEBE y NUTRIBABY, a los cuales debe aplicarse las reglas establecidas en la doctrina:

Regla 1.- la confusión resulta de la impresión de conjunto despertada por las marcas

La similitud ortográfica que emerge de la coincidencia de letras entre los segmentos a compararse, en los cuales la secuencia de vocales, longitud de la o las palabras, el número de sílabas, las raíces, o las terminaciones comunes, pueden inducir a un mayor grado en la confusión, entre los signos en conflicto BABY y BEBE, existe similitud en las consonantes B-B, variando las vocales A-Y del signo solicitado respecto a las vocales E-E de la marca registrada, quedando por analizar el plano fonético e ideológico de los signos en conflicto.

La similitud fonética que depende, entre otros elementos, de la identidad de la sílaba tónica o de la coincidencia de las raíces o terminaciones; sin embargo, deben tenerse también, en cuenta las particularidades de cada caso, con el fin de determinar si existe la posibilidad real de confusión entre los signos confrontados, la pronunciación de las marcas en conflicto BABY y BEBE, la marca solicitada compone de las sílabas BA-BY respecto a la marca registrada que se compone de las sílabas BE-BE, quedando por analizar el plano ideológico.

Similitud ideológica, que se da entre signos que evocan las mismas o similares ideas.

La marca solicitada NUTRIBABY y la marca registrada NUTRIBEBE si bien no comparten aspectos dentro del plano ortográfico y fonético, en el plano ideológico ambos son bastante similares, siendo que ambas marcas evocan una misma idea respecto a un producto de bebe, los cuales serán percibidos por un consumidor medio de similar forma.

Se debe reiterar que, el elemento figurativo de la marca registrada, se percibe un segundo plano, siendo que para el consumidor medio, el principal elemento es el denominativo.

Regla 2.- Las marcas deben examinarse sucesivamente y no simultáneamente.

Los signos en conflicto en sus características esenciales, dejan un recuerdo similar en la mente del consumidor medio por la similitud ideológica existente entre los mismos.

Regla 3.- Deben tenerse en cuenta las semejanzas y no las diferencias que existen entre las marcas

Del análisis realizado a los signos en conflicto, se evidencia la similitud ideológica predominante en ambos términos, baby del signo solicitado y bebe de la marca registrada, por lo que se colige que existe semejanza entre los mismos

Regla 4.- Quien aprecie el parecido debe colocarse en el lugar del comprador presunto y tener en cuenta la naturaleza de los productos.

El hecho de que los productos posean finalidades afines, podría constituir un indicio de conexión competitiva entre ellos, y que tal circunstancia podría dar lugar a que se les hallase en el mismo mercado, correspondiendo aplicar la jurisprudencia de la comunidad Andina, Proceso N° 114-IP-2003, y analizar el grado de conexión competitiva existente entre los productos de las marcas en conflicto; considerando los productos del signo solicitado y de la marca registrada, se tiene lo siguiente:

a. La inclusión de los productos en una misma clase del nomenclator, en el caso los productos de la marca registrada NUTRIBEBE y los del signo solicitado NUTRIBABY, están dentro de la misma clase internacional 5.

b. Canales de comercialización, los productos de la clase 5, compartirán canales de comercialización en centros de expendio similares; entendiéndose que el signo solicitado NUTRIBABY y la marca registrada NUTRIBEBE, protegen especialmente “productos farmacéuticos y veterinarios”.

c. Similares medios de publicidad, ambos son susceptibles de emplear similares medios de publicidad en general.

d. Relación o vinculación entre productos, los signos en conflicto NUTRIBABY y NUTRIBEBE, poseen relación al tratarse de productos similares.

e. Uso conjunto o complementario de productos, el signo solicitado NUTRIBABY al pretender proteger productos similares a los de la marca registrada NUTRIBEBE, puede dar lugar a un uso conjunto o complementario de los productos protegidos por ambas marcas.

Mismo género de productos, ambos pertenecen al mismo género clase 5 Internacional, especialmente en calidad “productos farmacéuticos y veterinarios”.

En consecuencia, advirtiéndose que ambos signos están dentro de la misma clase internacional 5, compartirán canales de comercialización en relación a los productos que la marca registrada protege, encontrándose en relación directa; es decir existiría una conexión competitiva de productos, aspecto que sumado a la similitud ideológica de los signos en conflicto, producen riesgo de confusión y asociación para un consumidor medio.

Concluyendo que ante la similitud de los signos y la conexión competitiva de productos, se presentan los dos supuestos para configurar el riesgo de confusión, generado la imposibilidad de coexistencia pacífica con la marca registrada, por ello la marca solicitada se halla inmersa dentro de la causal de irregistrabilidad prevista por el inc. a) de la Decisión N° 486 de la CAN

II.1 Petitorio.-Por lo expuesto, solicitó se dicte sentencia rechazando la demanda planteada y se confirme la resolución impugnada, emitida por el SENAPI, toda vez que su actuación no vulneró normativa alguna.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. El 10 de febrero de 2010, PHARMA DEVELOPMENT S.A. a través de su abogado y apoderado Enrique MacLean Soruco, solicitó el registro de la marca NUTRIBABY destinada a proteger productos farmacéuticos y veterinarios; productos higiénicos para la medicina; sustancias dietéticas para uso médico, alimentos para bebés; emplastos, material para apósitos; material para empastar los dientes y para improntas dentales; desinfectantes; productos para la destrucción de animales dañinos; fungicidas herbicida, comprendidos en la Clase 5 de la clasificación internacional en vigencia (fs. 12 anexo 1).

2. Mediante R.A. DPI/SD/Denegatoria N° 121/2012, de 13 de julio 2, el Director de la Propiedad Industrial SENAPI denegó la solicitud de registro del signo distintivo NUTRIBABY (Denominativo) en la Clase 5 de la Clasificación Internacional, con Número de Publicación N° 139668, disponiendo el archivo de obrados (fs. 15-18 anexo 1).

3. PHARMA DEVELOPMENT S.A. a través de su abogado y apoderado interpuso recurso de revocatoria, resuelto por la Dirección de Propiedad Industrial del SENAPI mediante R.A. REV-SD N° 148/2012 de 29 de octubre, que resolvió rechazar el recurso de revocatoria interpuesto, en consecuencia confirmó en todas sus partes la R.A. DPI/SD/Denegatoria N° 121/2012, de 13 de julio (fs. 26-29 anexo 1).

4. Enrique MacLean Soruco, abogado apoderado de la firma PHARMA DEVELOPMENT S.A., planteó recurso jerárquico, que fue resuelto el 24 de abril de 2013, por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI, con R.A. DGE/DEN/J N° 103/2013, que determinó rechazar el recurso jerárquico planteado; y en consecuencia confirmó en forma total la R.A. REV-SD N° 148/2012 de 29 de octubre (fs. 47-47 anexo 1), resolución que es impugnada por Enrique MacLean Soruco, en representación de la firma PHARMA DEVELOPMENT S.A. a través de la presente demanda contencioso administrativa.

5. En el curso del proceso contencioso administrativo, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia emitió la Resolución N° 33/2016, de 6 de junio, cursante a fs. 154 a 155, en la cual se dispuso solicitar al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la interpretación prejudicial del art. 136 de la Decisión N° 486 “Régimen común sobre propiedad industrial” de la Comunidad Andina de Naciones.

6. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones, en respuesta a la solicitud de interpretación prejudicial de las normas comunitarias invocadas en la demanda, emitió la interpretación que cursa de fs. 161 a 172.

7. El Ministerio de Salud y Deportes, como tercero interesado, notificado legalmente con el proceso contencioso administrativo solicitó se confirme la decisión adoptada por el SENAPI, sosteniendo que los signos comparados son confundibles al estar referidos a productos de la misma Clase 5, por lo que el signo que se pretende registrar incurre en la causal de irregistrabilidad prevista por el art. 136-a) de la Decisión N° 486.

8. Concluido el trámite de puro derecho se dispuso se esté al decreto de autos mediante providencia de 17 de abril del año en curso.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia radica en determinar si es evidente que la resolución impugnada vulneró los arts. 24 de la C.P.E. y 16-h) a la L. N° 2341 del procedimiento administrativo, al no haberse pronunciado sobre la alegada inexistencia de conexión competitiva y por lo tanto riesgo de confusión y/o asociación entre los signos en conflicto, porque los productos de la marca registrada “NUTRIBEBE” están destinados a cubrir el “subsidio a la lactancia materna” como complemento nutricional destinado a los niños mayores de seis meses, cuya venta está prohibida y por lo mismo estos productos no serán comercializados. Al contrario, los productos protegidos por la

marca NUTRIBABY son productos que se comercializaran y estarán en el mercado al alcance del consumidor promedio, por lo que dichos productos no comparten canales de comercialización ni publicidad.

Que conforme el criterio del Tribunal Andino de Justicia la conexión competitiva de los productos no debe atender solo al hecho de que los productos se encuentren en la misma clase del nomenclátor, sino conforme al principio de especialidad debe verificarse la existencia de conexión competitiva, teniendo la marca NUTIBABY cuyo registro pretenden suficiente distintividad extrínseca, por lo que no ingresa en la causal de irregistrabilidad prevista en el art. 136 a) de la Decisión N° 486.

V. Interpretación prejudicial.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la interpretación prejudicial solicitada por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, señaló que la Corte Consultante solicitó la interpretación prejudicial del literal a) del art. 136 de la Decisión N° 486 de la Comisión de la Comunidad Andina, la cual procede por ser materia de controversia.

En consecuencia, consideró como temas objeto de interpretación prejudicial los siguientes:

1. Irregistrabilidad de signos con identidad o similitud. Riesgo de confusión directa, indirecta y de asociación. Similitud fonética, ortográfica, conceptual y figurativa. Reglas para realizar el cotejo de los signos distintivos.
2. Comparación entre marcas mixtas y denominativas.
3. Marcas farmacéuticas. Partículas de uso común en la conformación de marcas farmacéuticas.

Realizado el análisis de las cuestiones a interpretarse estableció las siguientes recomendaciones a la corte consultante:

Primero: Debe verificarse que se realizó el cotejo de conformidad con las reglas expuestas: (i) se examinó si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza para luego determinar si es capaz de generar riesgo de confusión (directa o indirecta) o de asociación en el público consumidor; (ii) si se cotejó los signos en conflicto, determinándose similitudes.

Segundo: Debe verificar que al realizar la comparación entre marcas mixtas y denominativas se identificó cuál de los elementos prevalece y tiene mayor influencia en la mente del consumidor, si el denominativo o el gráfico, teniendo en cuenta lo siguiente: si en la marca mixta predomina el elemento gráfico frente al denominativo, no habría lugar a la confusión entre marcas pudiendo coexistir salvo que susciten una misma idea o concepto. Si en la marca mixta predomina el elemento denominativo, debe realizarse el cotejo conforme a las reglas expuesta. Asimismo debe verificarse que se realizó el cotejo de conformidad con las reglas expuestas, con el fin de establecer posibles riesgos de confusión y/o asociación que pudiera existir en el signo solicitado NUTRIBABY (denominativo) y la marca registrada NUTRIBEBE (mixta).

Tercero: Debe determinar si el termino NUTRI es de uso común o no para distinguir productos de la clase 5 de la Clasificación Internacional de Niza y, si realizó la comparación excluyendo la partícula de uso común, de ser el caso. No obstante, si la exclusión de los componentes de esas características llegare a reducir el signo de tal manera que resultare imposible hacer una comparación, puede hacerse el cotejo considerando de modo excepcional dichos componentes bajo la premisa de que el signo que los contenga tendría un grado de distintividad débil, en cuyo escenario se deben analizar los signos en su conjunto, la percepción del público consumidor y cualquier circunstancia que eleve o disminuya el grado de distintividad de los signos en conflicto.

Concluyó señalando que de conformidad con el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al emitir el fallo en el proceso interno, la autoridad consultante debe adoptar la interpretación prejudicial y cumplir con las disposiciones contenidas en el párrafo tercero del art. 128 del estatuto vigente.

VI. Análisis de la problemática planteada

Que establecidos los antecedentes precedentes, en estricta congruencia entre las pretensiones deducidas, la resolución jerárquica impugnada y la interpretación prejudicial emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, este Tribunal Supremo de Justicia considera lo siguiente:

El art. 136-a) de la Decisión N° 486 de 14 de diciembre de 2000, expedida por la Comisión de la Comunidad Andina, establece: “No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectarán indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando:

- a. Sean idénticos o se asemejen, a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, para los mismos productos o servicios, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación”.

Esta disposición manda que no es registrable un signo que sea idéntico o similar a otro signo registrado o solicitado con anterioridad por un tercero, porque en dichas condiciones carece de fuerza distintiva extrínseca. Los signos no son distintivos extrínsecamente cuando puedan generar riesgo de confusión (directa o indirecta) y/o riesgo de asociación en el público consumidor.

A efectos de realizar el cotejo se presentan las marcas en conflicto:

Marca Registrada	Marca Que Solicita Registro
	<p>NUTRIBABY</p>

En el caso de autos, la firma PHARMA DEVELOPMENT S.A., representada legalmente por Enrique MacLean Soruco solicitó el registro del signo “NUTIBABY”, SM-400-2010 de 10 de febrero, con Publicación N° 139668, que pretende distinguir productos en la Clase 5 “Productos

farmacéuticos y veterinarios; productos higiénicos para la medicina; sustancias dietéticas para uso médicos, alimentos para bebés; emplastos, material para apósitos; material para empastar los dientes y para improntas dentales; desinfectantes; productos para la destrucción de animales dañinos; fungicidas, herbicidas, comprendidas en la clase 5 de la clasificación internacional en vigencia”.

El registro previo, base de la denegatoria de oficio, corresponde al titular Ministerio de Salud y Deportes de la República de Bolivia, quien detenta el derecho de uso exclusivo de la marca NUTRIBEBE (Mixta) con Registro N° 111984-C de 12 de diciembre de 2007, que distingue a productos en la Clase 5 “Productos farmacéuticos y veterinarios, higiénicos para la medicina, sustancias dietéticas para uso médico, alimentos para bebé”.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la interpretación prejudicial emitida indicó que se debe verificar que al realizar la comparación entre marcas mixtas y denominativas se debe verificar si se identificó cuál de los elementos prevalece y tiene mayor influencia en la mente del consumidor. Asimismo debe verificarse que se realizó el cotejo de conformidad con las reglas expuestas, con el fin de establecer posibles riesgos de confusión y/o asociación que pudiera existir en el signo solicitado NUTRIBABY (denominativo) y la marca registrada NUTRIBEBE (mixta)

Esa exigencia ha sido cumplida por la resolución impugnada puesto que después de un análisis del signo solicitado “NUTRIBABY” marca denominativa porque en su estructura se utilizan expresiones acústicas o fonéticas, en el caso el signo está formado por varias letras, que integran un todo pronunciable y que pueden o no tener un significado conceptual; y por su parte, la marca registrada NUTRIBEBE marca mixta, al componerse de un elemento denominativo y un elemento gráfico prevaleciendo el denominativo por ser este la característica distintiva más importante, tenido en cuenta la fuerza expresiva de las palabras en la mente del consumidor medio, el cual solicitará el producto a través de la palabra o contenido marcaría, por lo que corresponde el análisis de las marcas denominativas.

En el mismo orden el Tribunal Andino también señaló que debía verificarse si la Resolución impugnada determinó que si el término NUTRI es de uso común o no para distinguir productos de la clase 5 de la Clasificación Internacional de Niza y, si realizó la comparación excluyendo la partícula de uso común, de ser el caso.

Al respecto la resolución impugnada realizó el cotejo de las marcas advirtiendo que el signo NUTRIBEBE, marca registrada y NUTRIBABY, marca cuyo registro se solicita, comparten la partícula NUTRI, que constituye un término de uso común, por lo que al efectuar el examen de registrabilidad de marcas, no sería tomado en cuenta; buscándose la distintividad en el elemento diferente que integra el signo, por lo que el cotejo se realizaría con relación a los signos NUTRIBEBE y NUTRIBABY.

En cuanto a la similitud ortográfica concluyó que existe similitud en las consonantes B-B; variando las vocales A-Y del signo solicitado respecto a las vocales E-E de la marca registrada. respecto a la similitud fonética, señaló que en la pronunciación de las marcas en conflicto NUTRIBABY y NUTRIBEBE, la marca registrada que se compone de las sílabas BE-BE, quedando por analizar el plano ideológico, respecto a la cual concluyó que si bien las marcas en conflicto no comparten aspectos dentro del plano ortográfico y fonético, en el plano ideológico ambos son bastante similares, siendo que ambas marcas evocan una misma idea respecto a un producto de BEBE, los cuales serán percibidos por un consumidor medio de similar forma.

Se debe reiterar que, el elemento figurativo de la marca registrada, se percibe un segundo plano, siendo que para el consumidor medio, el principal elemento es el denominativo.

Finalmente, el Tribunal Andino determinó que la Corte Consultante verifique si se realizó el cotejo de conformidad con las reglas expuestas: (i) se examinó si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza para luego determinar si es capaz de generar riesgo de confusión (directa o indirecta) o de asociación en el público consumidor; (ii) si se cotejó los signos en conflicto, determinándose similitudes.

Al respecto la resolución se refirió a la regla que establece que en el análisis debe tenerse en cuenta que las marcas deben examinarse sucesivamente y no simultáneamente, concluyendo que en el caso los signos en conflicto en sus características esenciales, dejan un recuerdo similar en la mente del consumidor medio por la similitud ideológica existente entre los mismos. Respecto a la regla que señala que deben tenerse en cuenta las semejanzas y no las diferencias que existen entre las marcas, señaló que del análisis realizado a los signos en conflicto, se evidencia la similitud ideológica predominante en ambos términos, BABY del signo solicitado y BEBE de la marca registrada, por lo que se colige que existe semejanza entre los mismos y, finalmente con referencia a la regla que dispone que quien aprecie el parecido debe colocarse en el lugar del comprador presunto y tener en cuenta la naturaleza de los productos, determinó que el hecho de que los productos posean finalidades afines, podría constituir un indicio de conexión competitiva entre ellos, y que tal circunstancia podría dar lugar a que se les hallase en el mismo mercado, correspondiendo aplicar la jurisprudencia de la Comunidad Andina, y analizar el grado de conexión competitiva existente entre los productos de las marcas en conflicto; considerando los productos del signo solicitado y de la marca registrada, se tiene lo siguiente:

a. La inclusión de los productos en una misma clase del nomenclator, en el caso los productos de la marca registrada NUTRIBEBE y los del signo solicitado NUTRIBABY, están dentro de la misma clase internacional 5.

b. Canales de comercialización, los productos de la clase 5, compartirán canales de comercialización en centros de expendio similares; entendiéndose que el signo solicitado NUTRIBABY y la marca registrada NUTRIBEBE, protegen especialmente “productos farmacéuticos y veterinarios”.

c. Similares medios de publicidad, ambos son susceptibles de emplear similares medios de publicidad en general.

d. Relación o vinculación entre productos, los signos en conflicto NUTRIBABY y NUTRIBEBE, poseen relación al tratarse de productos similares.

e. Uso conjunto o complementario de productos, el signo solicitado NUTRIBABY al pretender proteger productos similares a los de la marca registrada NUTRIBEBE, puede dar lugar a un uso conjunto o complementario de los productos protegidos por ambas marcas.

f. Mismo género de productos, ambos pertenecen al mismo género clase 5 Internacional, especialmente en calidad “productos farmacéuticos y veterinarios”.

Concluyendo la autoridad jerárquica que en el caso ante la similitud de los signos y la conexión competitiva de productos, se presentan los dos supuestos para configurar el riesgo de confusión, generando la imposibilidad de coexistencia pacífica con la marca registrada, por ello la marca solicitada se halla inmersa dentro de la causal de irregistrabilidad prevista por el inc. a) de la Decisión N° 486 de la CAN.

Sin embargo de lo señalado, debe considerarse que en el caso el demandante acusa la vulneración de los arts. 24 de la C.P.E. y 16-h) a la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo, al no haberse pronunciado sobre la alegada inexistencia

Ahora bien, sin embargo de lo señalado se advierte que la autoridad jerárquica en la Resolución impugnada no respondió el reclamo realizado por la firma PHARMA DEVELOPMENT S.A., sobre la inexistencia de conexión competitiva y por lo mismo inexistencia de riesgo de confusión y/o asociación entre los signos en conflicto, porque los productos de la marca registrada “NUTRIBEBE” están destinados a cubrir el “subsidio a la lactancia materna”, cuya venta está prohibida y por lo mismo esos productos no serán comercializados. Al contrario, los productos protegidos por la marca NUTRIBABY, cuyo registro pretende corresponden a productos que se comercializaran y estarán en el mercado al alcance del consumidor promedio, en consecuencia los productos no comparten canales de comercialización ni publicidad y conforme al principio de especialidad debía verificarse la existencia de conexión competitiva.

En el caso, la resolución jerárquica se ha limitado a establecer que: el hecho de que los productos posean finalidades afines, podría constituir un indicio de conexión competitiva entre ellos, y que tal circunstancia podría dar lugar a que se les hallase en el mismo mercado y compartan canales de publicidad.

Al respecto es preciso señalar que el derecho de petición está reconocido por el art. 24 de la C.P.E., vigente reconoce dicho derecho al señalar que: “ Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta. Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario”. Este derecho también ha sido recogido por el art. 16-h) de la L. N° 2341, que a su vez dispone:

Este derecho en su contenido esencia está conformado por dos elementos. El primero es el relacionado estrictamente con la libertad reconocida a cualquier persona para formular pedidos escritos u orales a la autoridad competente; y el segundo, unido irremediamente al anterior, está referido a la obligación de la autoridad de otorgar una respuesta al peticionante.

Ahora bien, en relación a la necesidad ineludible de dar respuesta material a la solicitud cursada por el impetrante, la S.C.P. N° 1238/2012 de 17 de septiembre, haciendo alusión a fallos constitucionales anteriores, refirió que: “...el derecho de petición se encuentra satisfecho no únicamente por una respuesta emitida por la autoridad, sino una vez que dicha autoridad haya resuelto o proporcionado una solución material y sustantiva al problema planteado en la petición, sin que se limite a una consecuencia meramente formal y procedimental”.

Es necesario añadir a ese entendimiento que la respuesta a darse al peticionante debe responder claramente a la petición concretamente formulada, lo que en el caso a todas luces no aconteció, pues la petición reclamo del ahora demandante ante el SENAPI fue clara y concreta respecto a la necesidad de determinar si existía o no conexión competitiva y por lo mismo riesgo de confusión entre los signos en conflicto, cuando los productos de la marca registrada “NUTRIBEBE” están destinados a cubrir el “subsidio a la lactancia materna” no serán comercializados al estar prohibida su venta y los productos protegidos por la marca NUTRIBABY, cuyo registro se pretende, corresponden a productos que si se comercializaran y estarán en el mercado al alcance del consumidor promedio.

Correspondiendo a este tribunal la problemática traída a consideración que en lo sustancial es la misma que no fue respondida por la AT, sobre el particular, es necesario partir el análisis del mandato genérico del art. 136 de la Decisión N° 486 de 14 de diciembre de 2000, expedida por la Comisión de la Comunidad Andina, que establece: “No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectarán indebidamente un derecho de tercero...”.

En ese sentido, entendemos que cuando la disposición citada se refiere a comercio hace referencia a productos que ingresarán al tráfico de la oferta y demanda, sobre ese entendimiento la importancia del registro del signo radica en la protección que se da a un signo que distingue productos o servicios de un empresario en relación con los de los competidores además su uso reduce los costes de la búsqueda de los consumidores, ya que una vez que se ha seleccionado un producto, las siguientes veces pueden guiarse por sus experiencias pasadas con dichos productos que pueden identificar fácilmente gracias al signo registrado.

En el caso, el signo registrado NUTRIBEBE distingue a productos en la Clase 5, sin embargo estos están destinados a un uso exclusivo como es cubrir el “subsidio a la lactancia materna”. Estos productos no son comercializados al estar prohibida su venta.

Al contrario el signo cuyo registro se pretende NUTRIBABY, si bien distingue también a productos en la Clase 5, a diferencia de los anteriores si entrarán al comercio y no tienen restricciones respecto a sus consumidores. En ese sentido, no existe la posibilidad de hacer referencia a la existencia de conexión competitiva, pues dadas las características señaladas no hay posibilidad que compartan el mismo mercado ni los mismos canales de publicidad.

Además de la diferencia establecida debe agregarse respecto a la posibilidad de confusión entre las palabras BEBE y BABY, si bien ambas hacen alusión a un mismo concepto, sin embargo BEBE es la expresión castellana y BABY es la expresión inglesa, que se suma a las diferencias establecidas por el SENAPI.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda de fs. 15 a 19, planteada por Frank Daniel Limón Nava, apoderado legal de la firma PHARMA DEVELOPMENT S.A., en consecuencia REVOCA la R.A. DGE/DEN/J N° 103/2013, emitida el 24 de abril

de 2013, por el SENAPI, en consecuencia ordena al SENAPI conceder el registro de la marca NUTRIBABY Cl. int. 05, Pub. N° 139668 a nombre de PHRARMA DEVELOPMENT S.A.

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

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



532

**Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 16 vta., de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0529/2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 36 a 40, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló la entidad demandante que en uso de sus atribuciones, emitió los autos iniciales de sumario contravencional, contra el contribuyente Tribunal Constitucional al haberse verificado incumplimiento a deberes formales de presentación e información de libros de compras IVA, posteriormente se emitieron las resoluciones sancionatorias, actos administrativos definitivos mediante los cuales se confirmaron las multas de UFV's 500; para cada incumplimiento a deber formal, haciendo un total de UFV's 1.000; determinaciones que se revocaron totalmente en la instancia de alzada y anulada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad actora mencionó que la autoridad demandada, anuló la resolución de recurso de alzada que le precedió hasta el vicio más antiguo, esto es hasta las resoluciones sancionatorias, debiendo la administración tributaria (AT) emitir nuevas resoluciones mediante las cuales se identifique plenamente al responsable de la contravención de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 151 del Cód. Trib. Boliviano, sin embargo de la exposición jurídica de la resolución impugnada se puede identificar con claridad que la misma no respeta el principio de congruencia, toda vez que a tiempo de presentarse el recurso jerárquico, la AT había hecho notar que el tema de la extinción de la sanción (lo resuelto en alzada), no había sido un aspecto reclamado en el recurso de alzada, por tanto a tiempo de emitirse resolución sobre un punto no reclamado implica un pronunciamiento extra petita y vulneración al principio de congruencia, toda vez que se considera que el punto de la extinción era parte del objeto de la litis, lo cual de ninguna manera es evidente, según se puede evidenciar en el expediente respectivo, donde en el recurso de alzada el sujeto pasivo en ningún momento plantea el tema de la extinción de la multa respectiva.

2.- En este marco, se entiende que la resolución de recurso jerárquico en su punto xv claramente identifica que la L. N° 212 no determina la extinción de la sanción sino define el proceso de transición institucional procediendo la comisión liquidadora del consejo de la magistratura a transferir tanto activos como pasivos al nuevo Tribunal Constitucional sin extinguir éstos últimos; sin embargo y simultáneamente en el punto xvi de la resolución jerárquica impugnada se expone con claridad no la extinción de la sanción por la extinción de la persona jurídica punible, sino la aplicación del art. 151 del Cód. Trib. que atribuye responsabilidad por la comisión de ilícitos tributarios a las personas jurídicas que los cometieron, de acuerdo a la argumentación jurídica de la resolución impugnada la controversia a dilucidar sería la existencia o inexistencia de responsabilidad del nuevo Tribunal Constitucional, lo que no corresponde al objeto de la impugnación al no haber sido cuestionada la existencia de responsabilidad por el contribuyente, sino un aspecto meramente formal que se halla de manera meramente referencial, consignado junto al nombre del sujeto pasivo sancionado, el nombre del actual Tribunal Constitucional Plurinacional, en la realidad de los hechos la emisión de resoluciones sancionatorias fueron realizadas identificando con plenitud al sujeto pasivo es decir el Tribunal Constitucional, la incoherencia y por lo tanto la incongruencia de la resolución de recurso jerárquico es clara por una parte al sostener sus premisas en un objeto de controversia diferente del que ha sido establecido por el mismo contribuyente en la tramitación del recurso de alzada.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0529/2014 manteniéndose firme y subsistente en su integridad las resoluciones sancionatorias, o en su caso se anule la resolución de recurso jerárquico hasta emitirse una resolución conforme a derecho.

II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslada la demanda y citada legalmente la autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, quien por memorial de fs. 36 a 40, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La autoridad demandada señaló que la administración tributaria basó su fundamento en que al momento de presentarse el recurso jerárquico se hizo notar que la extinción de la sanción no había sido un aspecto reclamado en el recurso de alzada, porque a tiempo de emitirse la resolución sobre un punto no reclamado implica un pronunciamiento extra petita y vulnera el principio de congruencia, sobre estos aspectos se tiene que aclarar que los arts. 115-I y II, 117-I y 119-I de la C.P.E. y 68-6 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), establecen que toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos, teniendo derecho al debido proceso y sobre todo a que las partes en conflicto gocen de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y los derechos que les asistan, igualmente se tiene que inmerso en la garantía del debido proceso se encuentra el denominado derecho a la defensa el cual se traduce en el derecho al contribuyente a ser oído y presentar todas las pruebas que hagan a su descargo durante la sustanciación del proceso, es así, que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente, concretamente es el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar por lo que la potestad tributaria no es ni puede ser absoluta sino que se halla sometida a la ley.

2.- Mencionó además que se debe considerar que las causales de anulabilidad y que nuestro ordenamiento jurídico señala que para que exista anulabilidad de un acto por infracción de una norma establecida en la ley, deben ocurrir los presupuestos establecidos en los arts. 36-II de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicados supletoriamente en materia tributaria en mérito al art. 74-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) es decir, que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados; esta instancia Jerárquica en la correspondiente resolución señaló lo siguiente: "En ese marco, de la revisión del recurso de alzada interpuesto por el T.C.P., se observa que el sujeto pasivo expuso entre sus argumentos que efectuó la devolución de las notificaciones cedularias de los autos iniciales de sumario contravencional al amparo del art. 2 de la L. N° 212, y que al ser una institución nueva no puede responder por otra persona jurídica diferente; finalmente pidió que se dicte resolución donde se disponga la revocatoria de las resoluciones sancionatorias, dejando sin efecto el acto administrativo y la sanción impuesta en contra del Tribunal Constitucional Plurinacional, siendo que al respecto la AT presentó memorial de contestación, en el que se expuso argumentos respecto a la validez de la notificación de sus actuaciones y objetó la legitimación activa del Tribunal Constitucional Plurinacional".

3.- Finalmente acotó que si bien es cierto que al 31 de diciembre de 2011, las multas que son objeto del presente caso, no se constituyeron en pasivos existentes o ejecutoriados del Tribunal Constitucional, debe considerarse que la administración tributaria, al evidenciar que el Tribunal Constitucional incurrió en una contravención tributaria inició el proceso sancionador en el marco de lo previsto en el art. 168 de la L. N° 2492 con la notificación de los correspondientes autos iniciales de sumario contravencional, contra los que no se presentó prueba que demuestre el cumplimiento oportuno del deber formal extrañado, motivo por el que se pretendió la imposición de la sanción a través de las resoluciones sancionatorias, las cuales mencionan el deber formal extrañado y la sanción; empero identifican de forma errónea al sujeto pasivo contraventor, toda vez que se menciona tanto al Tribunal Constitucional, como al Tribunal Constitucional Plurinacional, siendo que el deber formal en cuestión fue incumplido sólo por el Tribunal Constitucional, al respecto es pertinente hacer notar que la AT en el marco de la facultad normativa dispuesta por el art. 64 de la L. N° 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 en cuyo art. 17-3), Caso 3. expone los requisitos de la resolución sancionatoria, entre los que se exige la identificación del contribuyente que en el presente caso ha sido incumplido en las resoluciones sancionatorias, que simultáneamente pretenden imponer la sanción al Tribunal Constitucional y al Tribunal Constitucional Plurinacional ya que sólo el Tribunal Constitucional es el responsable de las contravenciones identificadas por la AT, siendo que los periodos son: enero y febrero de 2010, año en que el T.C se encontraba vigente como institución conforme a la anterior C.P.E. y la L. N° 1836 de 1 de abril de 1998 (ahora abrogada por la L. N° 027), por lo expuesto se advierte falta de fundamentación en la resolución de alzada, ya que si bien se hizo mención a todos los antecedentes del caso y se consideraron los argumentos expuestos por las partes, no se expuso la norma en la que la ARIT se apoyó para considerar la extinción del Tribunal Constitucional como una causal de extinción de las sanciones emergentes de las contravenciones tributarias, toda vez que la L. N° 212 no dispuso tal extremo, ya que tiene por objeto la transición, traspaso, transferencia y funcionamiento ordenado y transparente de la administración financiera, activos y otros del poder judicial al Órgano Judicial y al Tribunal Constitucional Plurinacional, en ese entendido siendo evidente que se configuró el incumplimiento de deberes formales, que desde la interposición del recurso de alzada se expuso que el sujeto pasivo de las sanciones es el Tribunal Constitucional, no correspondía que la ARIT, deje sin efecto una multa por incumplimiento a deberes formales, sino sólo debió anular obrados hasta la emisión de las resoluciones sancionatorias a fin de que se identifique correctamente al responsable de la contravención, tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 151 de la L. N° 2492, por lo que al haberse evidenciado que la resolución de alzada no cumplió con el requisito de fundamentación y que las resoluciones sancionatorias no contemplan el requisito mínimo de identificar al contribuyente contraventor correspondió anular la Resolución del recurso de alzada.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0529/2014.

III Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 3 de octubre de 2011 la Gerencia Distrital de Chuquisaca del SIN, emitió los autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 001179307803 y 001179307804 ambos de 3 de octubre de 2011, por los cuales se instruye sumario contravencional en contra del contribuyente Tribunal Constitucional por no haber presentado la información del libro de compras y ventas IVA (Da Vinci) de los periodos enero y febrero 2010 respectivamente, que al ser insuficientes y no válidos los descargos presentados por el contribuyente, porque no cumplen con la normativa tributaria vigente, se emiten las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13 ambas de fecha 19 de junio de 2013 por las cuales se sanciona con una multa de UFVs 500.- por cada resolución sancionatoria, debidamente notificado el contribuyente con las mencionadas resoluciones interpuso el correspondiente recurso de alzada, luego de realizados los trámites pertinentes el recurso es resuelto mediante la resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0223/2013 de 30 de diciembre, emitida por la ARIT de Chuquisaca que resolvió revocar totalmente las resoluciones sancionatorias, dejando sin efecto las multas por incumplimiento a deberes formales, por UFVs 500; en conocimiento de dicha determinación, la Gerencia Distrital a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca del SIN interpuso en contra de la citada resolución el recurso jerárquico, por lo que el 31 de marzo de 2014 la autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0529/2014 por la cual anula la resolución de alzada, consiguientemente se anulan obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13, inclusive, debiendo la administración tributaria emitir nuevas resoluciones mediante las cuales identifique plenamente al responsable de la contravención, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

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

1.- Si la AGIT en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0529/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta las resoluciones sancionatorias, obró de forma correcta.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1.- Si la AGIT en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0529/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta las resoluciones sancionatorias, obró de forma correcta.

Antes de ingresar a resolver la controversia, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

El acto administrativo impugnado en el presente proceso, se encuentra contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0529/2014 de 31 de marzo, que anuló la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0223/2013 de 30 de diciembre, pronunciada por la ARIT Chuquisaca, que a su vez, revocó totalmente las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13 ambas de 19 de junio, emitidas por la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN en mérito a la conclusión de funciones y extinción institucional del Tribunal Constitucional el 31 de diciembre de 2011.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el proceso y los anexos con antecedentes de actuados en sede administrativa, se tiene:

La AT, el 3 de octubre de 2013 emitió los autos iniciales de Sumario Contravencional Nos. 001179307803 y 001179307804 porque el Tribunal Constitucional incumplió con la presentación de la información del libro de compras y ventas IVA a través del Software Da Vinci Módulo LCV, correspondiente a los periodos fiscales enero y febrero 2010 respectivamente, por lo que instruye sumario contravencional por estar su conducta prevista como incumplimiento al deber formal de información establecido en los art. 71 y 162 de la L. N° 2492.

Que al haberse determinado que los descargos presentados por el contribuyente son insuficientes y no válidos, porque no cumplen con la normativa tributaria vigente, que además no desvirtuó la contravención imputada emitió las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13 por las que se sanciona al contribuyente Tribunal Constitucional con UFVs 500.- por cada resolución sancionatoria.

La AT, sustentó que en la emisión de las resoluciones sancionatorias fueron realizadas identificando con plenitud al sujeto pasivo; es decir el Tribunal Constitucional, es por ello que lo que determina la resolución de recurso jerárquico que se deben emitir nuevas resoluciones sancionatorias no es lógicamente exigible al fundamentar dicha conclusión con premisas impertinentes al objeto de controversia en alzada, el cual pertenece a otro análisis con otras premisas.

La AGIT, al contestar la demanda refiere que toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos, teniendo derecho al debido proceso y sobre todo a que las partes en conflicto gocen de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y los derechos que les asistan, igualmente se tiene que inmerso en la garantía del debido

proceso se encuentra el denominado “derecho a la defensa”, el cual se traduce en el derecho del contribuyente a ser oído y presentar todas las pruebas que hagan a su descargo durante la sustanciación del proceso, es así que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente; concretamente es el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, por lo que la potestad tributaria no es ni puede ser absoluta sino que se halla sometida a la ley; y que en el caso presente es evidente que se configuró el incumplimiento de deberes formales, que desde la interposición del recurso de alzada se expuso que el sujeto pasivo de las sanciones es el Tribunal Constitucional, no correspondía que la ARIT, deje sin efecto una multa por incumplimiento de deberes formales; sino debió anular obrados hasta la emisión de las resoluciones sancionatorias, a fin de que se identifique correctamente al responsable de la contravención, tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 151 de la L. N° 2492 que establece que la responsabilidad por los ilícitos tributarios recae en las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones, consecuentemente al haberse evidenciado que la resolución de alzada no cumplió con el requisito de fundamentación y al haberse evidenciado que las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13 no contemplan el requisito mínimo de identificar al contribuyente contraventor, en el marco de lo previsto por los art. 36-II de la L. N° 2341 (LPA) y 55 del D.S. N° 27113 (RLPA), aplicables supletoriamente en materia tributaria en mérito al 74-1 de la L. N° 2492, corresponde a esta instancia anular la resolución del recurso de alzada ARIT-CHQ/RA 0223/2013 de 30 de diciembre de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13, inclusive debiendo la AT emitir nuevas resoluciones mediante las que identifique plenamente al responsable de la contravención, tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 151 del citado Código.

Respecto a la norma invocadas por la autoridad demandada, corresponde señalar que el art. 151 del Cód. Trib. Boliviano señala: “(Responsabilidad por ilícitos tributarios). Son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias.

De la comisión de contravenciones tributarias surge la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria y/o por las sanciones que correspondan, las que serán establecidas conforme a los procedimientos del presente código.

De la comisión de un delito tributario, que tiene carácter personal, surgen dos responsabilidades: una penal tributaria y otra civil”.

En el caso presente y de acuerdo a lo alegado por las partes así como de la cita anterior, a efecto de acoger o no la controversia suscitada por la administración tributaria, corresponde puntualizar que de la revisión de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13 ambas de 19 de junio se evidencia que en la parte resolutive de las mismas textualmente señalan: “Sancionar al contribuyente Tribunal Constitucional con NIT: N° 1016061020 ahora Tribunal Constitucional Plurinacional...”, así mismo corresponde señalar que la AT emitió las resoluciones sancionatorias en el marco de lo establecido por el art. 64 de la L. N° 2492 que establece: “(Normas Reglamentarias Administrativas). La administración tributaria, conforme a este código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos”, sin embargo se hace necesario señalar también que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre en su art. 17-3), Caso 3) dispone: “Si se hubieran labrado actas de infracción como resultado de operativos efectuados en distinta jurisdicción a la del contribuyente, la valoración de descargos corresponderá al departamento que constate la contravención y una vez elaborado el informe con los antecedentes, en los términos del párrafo precedente se remitirán al departamento Jurídico y de cobranza coactiva de la jurisdicción competente, para la emisión de la resolución sancionatoria.

La resolución sancionatoria será emitida en un plazo de veinte días, término que se computará a partir de la fecha de vencimiento para presentar descargos y contendrá, como mínimo, la siguiente información:

- a. Número de resolución sancionatoria.
- b. Lugar y fecha de emisión.
- c. Nombre o razón social del contribuyente.
- d. Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito).
- e. Número de auto inicial de sumario contravencional o del acta de infracción.
- f. Acto u omisión que origina la posible contravención y norma específica infringida.
- g. Sanción aplicada señalando la norma legal o administrativa donde se encuentre establecida.
- h. Relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentadas por el sujeto pasivo y la valoración realizada por la administración tributaria.
- i. Deber de cumplir con la presentación de la documentación faltante o el deber formal extrañado.
- j. Plazos y recursos que franquean las Leyes para impugnar la resolución sancionatoria y el anuncio de medidas coactivas que adoptará la AT vencido dicho plazo.
- k. Firma y sello del Gerente Distrital GRACO o Sectorial y del Jefe del Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva”.

De todo lo relacionado precedentemente se evidencia que la administración tributaria en la emisión de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-000117-13 y 18-000118-13 ha incumplido con la obligación de identificar al contribuyente ya que y como se mencionó líneas arriba en la parte resolutive de las mismas impone la sanción tanto al Tribunal Constitucional como al Tribunal Constitucional Plurinacional, teniendo como único responsable de las contravenciones al Tribunal Constitucional, aspecto que se resalta toda vez que las contravenciones corresponden a los periodos enero y febrero del año 2010, gestión en la que se encontraba plenamente vigente el Tribunal Constitucional,

cuyas funciones fueron concluidas por mandato dispuesto en el art. 2-I de la L. N° 212 de 23 de diciembre de 2011 que señala: "Se dispone la conclusión de funciones y extinción institucional de la Corte Suprema de Justicia, Tribunal Agrario Nacional, Consejo de la Judicatura y Tribunal Constitucional el 31 de diciembre de 2011", consecuentemente la decisión asumida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0529/2014 de 31 de marzo es correcta.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la AGIT al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la AT, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 16 vta., de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital a.i. Chuquisaca del SIN, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 0529/2014 de 31 de marzo, pronunciada por la AGIT.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



533

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 132 a 138, presentada por Mayra Ninoshka Mercado Michel en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del SIN, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0381/2014, pronunciada el 24 de marzo de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 159 a 163, replica de fs. 183 a 184, duplica de fs. 193 a 194, notificación al tercero interesado de fs. 273, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

A manera de antecedentes, el demandante señala que la administración tributaria procedió a verificación impositiva de la contribuyente Sonia Teresa Roca de Woner, por el cumplimiento del pago del IVA, IT e IUE de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, mediante Orden de Fiscalización N° 0012OFE00255, consecuentemente el 21 de mayo de 2013, emite la Vista de Cargo N° 29-0000133-13, que establece de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, otorgándole un plazo de 30 días para que presente descargos que estimare conveniente.

Por R.D. N° 17-0000305-13 de 28 de junio de 2013, establece la deuda tributaria del contribuyente sobre base presunta, la cual fue impugnada en recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0840/2013, que anulo obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo N° 29-0000133-13 de 21 de mayo, inclusive, debiendo la AT proceder a la emisión de una vista de cargo y posterior resolución determinativa, que contengan los fundamentos técnicos para la determinación de cada una de las observaciones, de acuerdo a los argumentos de derecho sostenidos de la resolución de alzada.

A tal efecto la AT presento recurso jerárquico que por Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0381/2014, de 24 de marzo, resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0840/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.- El demandante, denuncia la falta de congruencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0381/2014, de 24 de marzo, ya que respecto a los métodos de determinación de base cierta y base presunta utilizadas en el presente caso, del cual la resolución jerárquica realiza un análisis, esta observación no fue realizada en ningún momento por el contribuyente en su recurso de alzada y de igual manera no fue observado en la resolución de recurso de alzada, por lo que contiene falta de congruencia viciando de la nulidad la misma, respalda su argumento con la transcripción de la S.C. Plurinacional N° 0387/2012-R de 26 de junio, que lo relaciona al caso.

2.- Acusa y aclara sobre los supuestos vicios existentes en la vista de cargo, detallado en el cuadro N° 6 de la Vista de cargo, la determinación del monto presunto facturado para notas fiscales en blanco sin el original, indica que la AT con las facultades que le otorga el art. 100 de la L. N° 2492, inicio el proceso de determinación de la contribuyente mediante Orden de Fiscalización N° 0012OFE00255 requiriendo documentación a la contribuyente, por lo que una vez emitida la Vista de Cargo N° 29-0000133 en el punto III.1.3 se puede evidenciar que producto del análisis y revisión de la documentación presentada por el contribuyente, se procedió a realizar la determinación de los ingresos no facturados, que en el cuadro N° 5 se realiza el resumen de las notas fiscales en blanco y anuladas sin el original, así mismo, conforme lo establece el art. 9 de la R.N.D. N° 10.0017.13 se procedió a determinar el monto estimado para cada factura en blanco tomando en cuenta las notas de las notas fiscales emitidas correspondientes a los últimos tres meses anteriores, al respecto muestra y explica un cuadro.

Seguidamente realiza una explicación de cómo realizó la determinación de los ingresos no facturados a través de cuadros demostrativos, e indica que de los cálculos obtenidos coinciden con los efectuados en el cuadro N° 7 de la vista de cargo emitida por la AT, no siendo evidente las observaciones realizadas por la AGIT en su resolución jerárquica. Por otra parte la mencionada resolución jerárquica observa la determinación establecida en el punto III.1.2.3 "Ingresos por venta de mercadería no facturada" de la vista de cargo, esta observación carece de congruencia toda vez que la mencionada observación no fue realizada en ningún momento por el contribuyente en su recurso de alzada como en la resolución de recurso de alzada, de tal manera que la misma contiene falta de congruencia viciando de nulidad la misma.

Que la mercadería detallada en el cuadro que adjunta, fue cotejada con los kardex de inventarios de la gestión 2008 presentados por el contribuyente, evidenciándose que los mismos fueron registrados correctamente, sin embargo, los saldos de la mercadería detallada no se encuentran registrados en los estados financieros al 31 de diciembre de 2008, por lo que se evidencio que el hecho generador o imponible que dio origen a la obligación tributaria se perfecciono en el momento que el contribuyente no declaro los saldos de la mercadería señalada como inventario final en sus Estados Financieros al 31 de diciembre de 2008, conforme lo establece los arts. 6 y 7 de la R.N.D. 10.0017.13.

Así también indica, que la administración tributaria no causo indefensión al contribuyente, por la falta de detalle de las declaraciones únicas de importación, sino que necesariamente debe indicar cómo y en qué sentido ese detalle genera indefensión al contribuyente a pesar de tener todos los datos establecidos en el cuadro N° 7 y cuadro N° 8, por lo que la vista de cargo se encuentra debidamente fundamentada y motivada.

I.3. Petitorio.

Concluye el fundamento de su demanda, solicitando que previo los tramites de Ley se sirva dictar resolución revocando la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0381/2014 de 24 de marzo, y en consecuencia confirme y declare subsistente en su totalidad la R.D. N° 17-0000305-13.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, Daney David Valdivia Coria, en representación de la AGIT, responde a la demanda con los siguientes fundamentos:

Que de toda la documentación presentada por el sujeto pasivo la administración tributaria detecto observaciones que lo plasma en su informe final y consiguientemente en la vista de cargo, sin embargo, en la vista de cargo depura crédito fiscal de notas fiscales detallando las mismas en el cuadro N° 1 de determinación de crédito fiscal, estableciendo las observaciones por códigos del 1 al 6, que explican que corresponden a notas fiscales depuradas por no estar vinculadas por la actividad gravada, no demostrarse su procedencia mediante registros generales y especiales, por haberse desvirtuado su efectiva materialización por estar emitidas a nombre de terceras personas, por no corresponder al periodo de liquidación y falta de factura original, consignadas el resumen de las facturas depuradas en el cuadro N° 2 y en el cuadro N° 3 expone las notas fiscales emitidas y anuladas sin el original, y se determina el tributo del IVA en el cuadro N° 4, estableciendo reparos sobre base cierta y sobre base presunta, en las primeras observaciones utilizo el método de base cierta, toda vez que los reparos surgen de la documentación presentada por el sujeto pasivo, sin embargo, la vista de cargo no establece de forma clara que conceptos fueron establecidos sobre base cierta o presunta.

De la observación de las notas fiscales en blanco y anuladas sin el original detallando las mismas en el cuadro N° 5, no se evidencia que se especifique los periodos y facturas que fueron consideradas para cada factura, es así que la administración tributaria indica que utilizo uno de los medios para cuantificar la base presunta como es el medio por estimación prevista en el art. 9 de la R.N.D. 10-0017-03, omitiendo considerar que la información y los documentos que estén en poder de la administración tributaria constituyen medios de prueba que pueden ser utilizados en la determinación de la base imponible sobre la base presunta, pero estos deben estar debidamente identificados y contenidos en el proceso de determinación a efectos de que el contribuyente pueda asumir defensa, además que la Vista de cargo no identifica cuales fueron las notas fiscales emitidas correspondientes a los tres últimos meses anteriores declarados por el sujeto pasivo, que se tomaron para establecer el monto observado.

Sobre la falta de congruencia en la resolución jerárquica, la vista de cargo que observa ingresos por mercadería no facturada, detallada en el cuadro N° 7, la AGIT se pronunció al respecto indicando que el tributo omitido por la venta de mercadería no facturada emerge en base al

valor FOB, fletes, seguros y otros gastos que fueron obtenidos de los datos consignados en las declaraciones únicas de importación y/o pólizas se entiende de las mercaderías importadas, y es sobre tales valores que determino el valor CIF y consiguientemente el tributo omitido por este concepto, lo cual hace necesario que la vista de cargo detalle las declaraciones únicas de importación utilizadas para cada mercadería y/o ítem en particular a efectos de que el sujeto pasivo tome conocimiento del origen del reparo y si creyere conveniente asuma defensa, sin embargo, en la vista de cargo ni en los papeles de trabajo se detalló las declaraciones únicas de importación aludidas.

Señala que de todo lo vertido la vista de cargo no contiene todos los hechos, datos y elementos que fueron considerados a efectos de establecer la deuda tributaria que fundamente la resolución determinativa, no conteniendo los requisitos que debe contener la vista de cargo previsto en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del D.S. N° 27310 (RCTB), por lo cual la vista de cargo es nula.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0381/2014 de 24 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La administración tributaria a través del departamento de fiscalización por orden de Fiscalización N° 0012OFE00255, realizó la verificación impositiva de la contribuyente Sonia Teresa Roca de Woner, las obligaciones impositivas correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Mediante la Vista de Cargo N° 29-0000133-13 de 21 de mayo, establece de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, por el IVA, IT e IUE de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, de Bs 6.691.948.48; que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción y multas por incumplimiento a deberes formales otorgándole al contribuyente un plazo de 30 días para que formule o presente descargos que estimare conveniente.

El 25 de junio de 2013, la contribuyente presenta descargos a la Vista de Cargo N° 29-0000133-13 de 21 de mayo, manifestando que la misma no contiene una debida motivación, puesto que no se habría efectuado el cruce de información requerida y por ende no se habría llegado a la verdad material vulnerando su derecho a la defensa, anunciando a la vez la presentación de pruebas de reciente obtención, a tal efecto el 27 de junio del mismo año, presenta 41 facturas originales anuladas, 16 copias de formulario N° 200-400 y 1 anillado en fotocopias del libro de ventas IVA.

En 28 de junio de 2013, la administración tributaria emite la R.D. N° 17-0000305-13, en la que establece la deuda tributaria del contribuyente sobre base presunta, de 3.672.906.65; UFV equivalente a Bs 6.771.5; importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, multa por contravención tributaria de omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Resolución Determinativa que en 19 de junio de 2013, es impugnada en recurso de alzada por el contribuyente, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N°0840/2013, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 29-0000133-13 de 21 de mayo, inclusive, debiendo la administración tributaria proceder a la emisión de una nueva vista de cargo y posterior resolución determinativa, que contengan los fundamentos técnicos para la determinación de cada una de las observaciones.

Resolución de alzada impugnada por la administración tributaria en recurso jerárquico, que por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0381/2014, pronunciada por la AGIT el 24 de marzo de 2014, confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N°0840/2013.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes de la demanda y la resolución jerárquica impugnada se establece, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar:

1.- Si la nulidad dispuesta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0840/2013, que anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 29-0000133-13 de 21 de mayo, y confirmada por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0381/2014, de 24 de marzo, fue emitida conforme a los antecedentes del proceso y a las normas legales inherentes al caso.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

Que establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su sala plena, para la resolución de la presente controversia, es necesario primeramente realizar las siguientes apreciaciones de los hechos acontecidos:

En el marco del agravio precedentemente descrito, conviene recordar que el deber de fundamentación hace a la aplicación y observancia del derecho al debido proceso, aspecto sobre el cual existe basta e inalterable jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional Plurinacional, así por ejemplo la S.C.P. N° 0040/2017-S3, haciendo referencia a otros precedentes, en parte relevante señaló: "...el derecho al debido proceso, entre su ámbito de presupuestos exige que toda resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que

dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión” (sic).

Conforme a ello, también es posible manifestar que el debido proceso en su elemento del deber de fundamentación, en la forma precedentemente descrita, también alcanza al procedimiento administrativo, siendo de obligatoria observancia, y en el caso analizado, tanto la administración tributaria como el contribuyente gozan de ese derecho en igualdad de condiciones, conforme a ello, corresponderá en párrafos siguientes determinar, si este derecho fue violentado por la AGIT al confirmar la resolución de alzada, que a criterio de la administración tributaria esto le hubiera causado un daño.

Lo que al respecto, debemos indicar que dentro las obligaciones tributarias del sujeto pasivo establecidas en el art. 70 de la L. N° 2492, vinculadas al presente caso; entre éstas es de: “1) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria; 4) Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas; 6) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones”.

A su vez el art. 42 de la L. N° 2492, establece que: “Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar”.

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 de la citada L. N° 2492, que señala: “La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación”.

Ahora bien de acuerdo al art. 96-I de la L. N° 2492, la vista de cargo debe contener los hechos, actos y elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, precedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la AT o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Es decir que la vista de cargo constituye un acto administrativo pre-intimatorio que da lugar al contribuyente a efectuar sus observaciones respecto de los hechos imputables, a través de la presentación de sus descargos en función a los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones emergentes de los actos de verificación; lo que implica que este acto constituye una adecuada posibilidad para el ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente sobre cuya base se emitirá la resolución determinativa; consecuentemente, estos actos deben realizarse en el marco de un debido proceso, que comprende en sus alcances a los procesos administrativos sancionadores.

En ese entendido corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, dato es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la administración tributaria, su valoración y sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En el caso de autos, tras el proceso de fiscalización realizado por el departamento de fiscalización de la AT a la contribuyente Sonia Teresa Roca de Worner, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sobre el impuesto al valor agregado IVA, impuesto a las transacciones IT e impuesto a la utilidades de las empresas IUE, de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, de la documentación requerida al contribuyente, la administración tributaria determino que las compras realizadas en el exterior por las importaciones de la mercadería en su registro de los kardex de inventario con las DUI presentadas no se encontró observación alguna, empero del inventario final comparado con el inventario de la mercadería al 31 de diciembre de 2008, los productos consignados en los estados financieros no coincidían con los productos consignados como saldo de gestión en el inventario final como en el kardex de inventario, y que el saldo inserto en el inventario final de los estados financieros corresponde a mercancía vendida y no facturada, lo que configuro el hecho generador en el último periodo de la gestión, a tal efecto la administración tributaria procede a determinar las cantidades vendidas y no facturadas y los precios de venta de dichos productos.

Ahora bien, nos remitimos a la vista de cargo, como a la resolución determinativa, que fueron motivo de observación por el contribuyente en recurso de alzada, que derivó en el presente análisis por considerarse la controversia de la demanda contenciosa administrativa, que de la revisión del contenido de los mismos (vista de cargo y resolución determinativa), la administración tributaria si bien para mejor comprensión realiza unos cuadros en el que trata de demostrar la forma de calcular la determinación del precio promedio, fletes, seguros y otros gastos, se evidencia que los mismos no cumplen con lo establecido en el art. 96-I de la L. N° 2492, debido a que no detalla la forma exacta de cómo se realizó esas determinaciones, ya que no se fundamenta los hechos, actos, datos y elementos que lo demuestren, figurando tan solo operaciones confusas, además de carecer de una debida fundamentación en su análisis, por lo que este Tribunal se encuentra de acuerdo con lo analizado y manifestado en la resolución de alzada como en la Jerárquica, por lo que la vista de cargo como la resolución determinativa están viciadas de nulidad, ya que vulneraron el derecho del contribuyente de conocer de forma clara, exacta y fundamentada los reparos imputados en su contra.

V. Conclusiones.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo impugnado en el presente proceso contencioso administrativo emitido por la AGIT, se encuentra debidamente fundamentada en cuanto a los hechos suscitados, habiéndose interpretado y aplicado correctamente las disposiciones legales que hacen que la nulidad dispuesta en la resolución de recurso de alzada fue la correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 132 a 138, interpuesta por el representante legal de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del SIN, y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N°0381/2014 de 24 de marzo, emitida por la AGIT.

Relator: Magistrada Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



534

BOLDEING S.R.L. c/ la Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Cochabamba

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33 vta., interpuesta por Diego Flores Almanza, en representación de Boliviana de Ingeniería S.R.L. (BOLDEING S.R.L.), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0503/2014, pronunciada el 31 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 44 a 48; apersonamiento del tercero interesado de fs. 71 a 73 vta.; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 81; y decreto de autos para resolución de fs. 90, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda únicamente señala como antecedentes, que el 7 de abril de 2014, la entidad demandante fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0503/2014, de 31 de marzo pronunciada por la autoridad demandada, resolución que incurre en incorrecta aplicación de la ley, al haber anulado obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa ahora demandante no estaba facultado para interponer el referido recurso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa BOLDEING S.R.L. señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0503/2014 no realiza una correcta interpretación del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y que sí cumplió a cabalidad con lo que indican los arts. 204 del citado Código y 8 del D.S. N° 27241.

Continúa indicando que al momento de presentar el recurso de alzada, acompañaron el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo de 2012, el cual, le otorga facultades para representar a la empresa en todo tipo de trámites ya sean estos judiciales o administrativos, por lo que Diego Flores Almanza estaba facultado para presentar recurso de alzada o jerárquico en estricto cumplimiento al art. 198-b) del Cód. Trib., cumpliendo con todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, poder realizar todos los trámites pertinentes en favor de la empresa y no así como señaló la AGIT; es decir, que cumplió con los arts. 198 del Cód. Trib. y 8-b) del D.S. N° 27421, quedando ampliamente demostrado que tenía amplias facultades para representar a la Empresa BOLDEING S.R.L.

Señala también que los recursos administrativos que plantearon en la Autoridad de Impugnación Tributaria deben responder a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), transcribiendo inextenso dicha disposición legal, e indicando que tanto el recurso de alzada como el jerárquico están sometidos al principio de informalismo, por lo que, si bien se hubiera cometido algún tipo de error u omisión al presentar el recurso correspondiente, sin que se acepte la supuesta falencia establecida en la resolución jerárquica, lo que correspondía era proseguir con el trámite hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014, para que se dicte una nueva resolución de recurso jerárquico, pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 44 a 48, y señala lo siguiente:

Que, el art. 198-I-b) de la L. N° 3092, dispone que los recursos de alzada y jerárquico deben interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, conteniendo el nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y documentos respaldatorios de la personería del recurrente, y la omisión de cualquiera de estos requisitos, determina que la autoridad disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de 5 días, computables a partir de la notificación con la observación, si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarará el rechazo del recurso.

Señala también, que el art. 202 de la L. N° 3092, regula la legitimación activa, indicando que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre y el art. 204-I de la misma Ley, señala que el recurrente podrá concurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido, y que las personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan.

Continúa transcribiendo los arts. 36 de la LPA y 55 de su Reglamento (RLPA) referidos a las nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, para concluir que en el presente caso se evidencia la carencia de legitimación activa para interponer un recurso contra la resolución de alzada, incumpliendo los arts. 198-I-b) y 204-I del Cód. Trib., por lo que, correspondía que se saneé el proceso y se dicte el auto de admisión del recurso jerárquico conforme con lo previsto por el art. 198 del Cód. Trib.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDT V.3 de la AT, respecto a la falta de presentación de representación suficiente, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0204/2005 y como jurisprudencia el A.S. N° 118/2010 de 28 de abril.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por BOLDEING S.R.L., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0500/2014 de 31 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que, el 15 de mayo de 2012, la AT emitió la Orden de Verificación N° 39120VI00213 para el contribuyente Boliviana de Ingeniería S.R.L. con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo abril de 2009 y solicitó la presentación de: a) Orden de Verificación; b) Facturas o notas fiscales de las compras detalladas en el cuadro; c) Libro de Compras IVA de los periodos correspondientes a las notas fiscales detalladas; y d) Cualquier otra documentación que el contribuyente considere necesaria para descargar las observaciones, conforme fs. 2-3 del anexo 1., siendo notificado mediante cédula Javier Flores Quinteros en representación legal de BOELDING S.R.L. el 13 de junio de 2012 (fs. 2 y 11 del anexo 1).

2. El 19 de junio de 2012, Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING S.R.L. mediante nota solicitó prórroga de 30 días para el ordenamiento, verificación y cumplimiento de los documentos solicitados (fs. 19-20 del Anexo 1) la cual fue atendida por proveído N° 24-00465-12 de 26 de junio de 2012 (fs. 21 del Anexo 1) y el 9 de julio de 2012, la citada empresa presentó descargos conforme Acta de Recepción de Documentación de fs. 22 del anexo 1.

3. El 15 de agosto de 2012, la administración tributaria notificó a BOLDEING S.R.L. con la Nota CITE: SIN/GGC/DF/NOT N°00480/2012 de fs. 23 del anexo 1, requiriéndole: a) Extractos bancarios, de los periodos enero a diciembre de 2009; b) Medios de Pago o cualquier otra documentación; c) Documentación que respalde el ingreso de materiales a almacenes y salida de los mismos (comprobantes de ingreso a almacenes), de los periodos enero a diciembre de 2009.

4. El 28 de septiembre de 2012, la AT emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 000474728 de fs. 328 del anexo 2, por incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y documentación requerida por la AT, durante el procedimiento de fiscalización, sancionado con 3.000 UFV.

5. El 10 de junio de 2013, la administración tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF N° 0006252/2013 (fs. 330-337 del anexo 2), en base al cual se pronunció la Vista de Cargo N° 29-00046-13 de 10 de junio de 2013, que estable la obligación tributaria del contribuyente sobre base cierta, correspondiente al IVA del periodo fiscal abril de 2009, estableciendo además como liquidación previa una deuda tributaria de 185.465; UFV's, que incluye impuesto omitido actualizado, interés y la sanción por la calificación preliminar de la conducta (fs. 338-341 del Anexo 2).

6. El 12 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING S.R.L. con la R.D. N° 17-00501-13 de 11 de septiembre de 2013, que determinó la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo fiscal abril 2009, en 109.747; UFV's, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 365-372 y 374 del anexo 2, reiterada a fs. 1-10 del anexo 3).

7. Contra dicha resolución, Diego Flores Almanza interpuso recurso de alzada en los términos de la nota que discurre de fs. 32 a 43 del Anexo 3, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 009/2014 de 6 de enero cursante a fs. 108 a 123 vta. del anexo 3 de antecedentes administrativos, que confirmó la R.D. N° 17-00501-13 de 11 de septiembre conforme el art. 212-l-b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

8. La resolución, antedicha, mereció la interposición del recurso jerárquico por el representante de BOLDEING SRL conforme consta a fs. 126-134 del anexo 3, admitido mediante auto de admisión del recurso jerárquico cursante a fs. 136 del citado anexo y resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0503/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014, debiendo la instancia de alzada efectuar las observaciones correspondientes otorgando la posibilidad al sujeto pasivo, de subsanar las mismas de conformidad a lo establecido en art. 198 del Cód. Trib.; conforme el art. 212-l-c) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Empresa BOLDEING S.R.L. interpuso la presente demanda contenciosa administrativa (fs. 175 a 185 del anexo 3, reiterada a fs. 17-27 del expediente).

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (C.P.C.,-1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 74 de obrados.

IV. De la notificación al tercero interesado.

No obstante que en el decreto de admisión de la demanda de fs. 35 del expediente, no se dispuso la notificación a GRACO Cochabamba del SIN, en su condición de tercero interesado, esta entidad se apersonó al proceso conforme consta en el memorial de fs. 71-73 de obrados, reconociéndosele su apersonamiento y su condición de tercero interesado en la providencia de fs. 74, pronunciándose el decreto de "Autos para resolución" a fs. 90 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al determinar la nulidad de obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico de fs. 137 del anexo 3, inclusive, porque la empresa BOLDEING S.R.L. no habría cumplido con todos los requisitos exigidos en el art. 198 del Cód. Trib., respecto a la personería de su representante legal para la presentación de su recurso jerárquico, o en su defecto por el principio de informalismo se debió proseguir con la tramitación del proceso hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, la C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del Cód. Trib., establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA, se establece la nulidad de los actos administrativos definitivos o actos equivalentes ante la carencia o inexistencia de los requisitos formales indispensables que causen indefensión al administrado o afecten al interés público; asimismo indica que la autoridad administrativa, para evitar nulidades, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos y omisiones observadas, por lo que, dicha normativa le confiere a la AGIT las facultades de control para que el procedimiento se desenvuelva sin vicios procesales, debiendo velarse por el cumplimiento, sobre todo, de los principios de legalidad previsto por el art. 4-g) de la LPA y del debido proceso establecido en el art. 115-II de la C.P.E., entendido como -que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar-, y concordante a su vez con el art. 4-c) de la LPA, referido al principio de sometimiento pleno a la ley, que establece que la administración pública debe regir sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

En ese contexto, es menester señalar que el art. 198 del Cód. Trib. "Forma de interposición de los recursos", establece: "Los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: ...b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente"; asimismo el inc. c) del citado art. señala: "Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto" (sic). Asimismo, el art. 219 del Código citado, establece el procedimiento que se deberá realizar para el recurso jerárquico, señalando que: "...b) Una vez presentado el recurso jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o Intendencia Departamental, el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso del Superintendente Tributario Regional en el plazo de 5 días..." (sic).

Bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que la ARIT a través de su Directora Ejecutiva Interina emitió el auto de admisión del recurso jerárquico de fs. 137 del anexo 3, admitiendo el recurso jerárquico deducido por el contribuyente, ordenando la remisión de actuados administrativos ante la AGIT dentro del plazo de 3 días siguientes a la notificación con dicho auto de admisión; sin embargo, en el mismo auto se hizo notar que la parte recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, por lo que, de dicha aseveración se evidencia que la ARIT solamente observó el incumplimiento de los requisitos para la presentación del recurso jerárquico establecido en el art. 198-I-c) del Cód. Trib., el cual, ordena que se indique la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; empero de la revisión de los antecedentes administrativos se advierte que, tampoco cumplió con el requisito del parág. I, inc. b) de la disposición legal citada, puesto que Diego Flores Almanza como representante legal no adjuntó el mandato legal expreso, ni acompañó el poder de representación que corresponde y menos aún los documentos respaldatorios de la personería o calidad de representante legal de la empresa BOLDEING S.R.L., simplemente presentó su recurso jerárquico por intermedio de la Nota BOL-ADM- N° 020/2014 de 27 de enero, con fecha de presentación de 28 de enero de 2014; es decir, sin adjuntar documentación alguna conforme se advierte del sello de recepción de su recurso cursante a fs. 127 del Anexo 3, aspecto que la ARTI omitió observar.

De lo expuesto, se advierte que, la ARIT observó únicamente el incumplimiento a lo determinado en el art. 198-I-c) del Cód. Trib., pero a pesar de tal situación fue motivo de admisión, sin tomar en cuenta el art. 219-b) del Cód. Trib., que clara y expresamente señala que una vez presentado el recurso jerárquico, en secretaria de la Superintendencia Tributaria Regional, actualmente ARIT el mismo debe ser admitido, observado o rechazado mediante Auto expreso del Superintendente Tributario Regional, ahora ARIT en el plazo de 5 días, por consiguiente, la ARIT Cochabamba al evidenciar que la empresa recurrente no cumplió con los requisitos descritos ut supra; es decir, adjuntar acto administrativo que se impugna, mandato legal expreso, ni poder de representación que faculte actuar a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa BOLDEING S.R.L., debió observar la presentación del recurso jerárquico y ordenar que se subsane en el plazo improrrogable de 5 días a partir de su notificación con el auto de observación del recurso jerárquico en estricto cumplimiento del art. 198-III del Cód. Trib. y no como aconteció en el caso de autos, en el que la ARIT Regional Cochabamba incongruentemente admitió el recurso, pero al mismo tiempo reconoció que no se cumplió con requisitos esenciales para la interposición del recurso jerárquico señalados en el art. 198 del Cód. Trib., por lo que, tal aspecto originaría que se arrastren posteriormente una serie de vicios procesales en futuros actuados emitidos en vía administrativa a raíz de tal circunstancia y que acarren nulidades ulteriores, por tanto, resulta correcta la determinación de anular obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico conforme los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA ya que facultaban a la AGIT disponer de la nulidad de obrados a efectos de corregir los defectos y omisiones observadas y las cuales se detallaron anteriormente, fundamentalmente para evitar futuras nulidades, por lo que fue correcta la determinación de la autoridad demandada en la resolución jerárquica ahora impugnada.

En cuanto a la aplicación del principio de informalismo como alega la empresa demandante; cabe señalar que, en el marco en el que debe pronunciarse la presente sentencia, se tiene que el principio de informalismo, consagrado por el art. 4-j) de la LPA, consiste en que la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado y que pueden ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas sin que pueda interrumpirse el procedimiento administrativo, norma que es concordante con el art. 43 de la misma disposición legal, que permite a la administración requerir que en el plazo de cinco días, se subsanen las deficiencias o se acompañen los documentos necesarios, bajo apercibimiento de tenerse como desistida la solicitud.

Al efecto, corresponde señalar que el informalismo a favor del administrado, tiene como fundamento que las reclamaciones producidas en sede administrativa, no están sometidas a formalidades precisas debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad siempre a favor de los recurrentes, para evitar que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados, esto en razón de que los consumidores y particulares en su gran mayoría actúan sin patrocinio de letrado y sin posibilidad alguna de dominar los procedimientos legales y por ello, efectúan presentaciones que no reúnen sino raramente los caracteres de un escrito judicial.

De lo expuesto y en aplicación al presente caso del principio referido, previamente resulta necesario analizar si el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 198 del Cód. Trib., eran considerados como no esenciales, por lo que se advierte lo siguiente:

En cuanto al requisito establecido en el parág. I, inc. c), referido a que deba indicarse la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; cabe señalar que, dicho requisito por la importancia del mismo ante la consideración del recurso jerárquico interpuesto, es netamente esencial porque sin el acto administrativo que se impugna, la AGIT desconocería el contenido de la resolución de alzada que se pretende modificar o dejar sin efecto, no pudiendo dar un criterio legal y argumentado sin conocer los argumentos de fondo que fueron motivo de impugnación ante la instancia jerárquica, por lo que resulta indispensable este requisito incumplido por la empresa recurrente.

Finalmente, respecto al segundo requisito establecido en el parág. I, inc. b) del citado art. 198 del Cód. Trib., referido al mandato legal expreso a Diego Flores Almanza como representante legal de la empresa demandante; cabe señalar que, la insuficiencia ausencia del documento que acredite la representación legal que invoca quien presenta recursos de impugnación, no puede ser considerado como un requisito formal susceptible de posterior subsanación porque precisamente el art. 13 de la LPA señala que toda persona que formule solicitudes a la administración pública, podrá actuar por sí o por medio de su representante o mandatario debidamente acreditado, quien deberá exhibir poder notariado para todas las actuaciones administrativas, norma de la que se concluye que la actuación por mandato, requiere ineludiblemente de la presentación del documento que acredite tal representación, el cual además debe ser claro en cuanto a su objeto y las facultades que confiere, concluyéndose en consecuencia, que al constituirse en un requisito esencial, no puede ser subsanado posteriormente invocando el principio de informalidad desarrollado precedentemente y como erradamente alega la parte demandante; más aún si consideramos que, como ya se expresó líneas arriba, la Empresa BOLDEING S.R.L. al interponer su recurso jerárquico, no adjuntó documento alguno que acredite la representación de Diego Flores Almanza como representante legal de dicha empresa, tal aspecto es claramente evidente conforme sello de recepción de fs. 126 del anexo 1, firmado por el funcionario de la ARIT; por tanto no resultan evidentes los reclamos de la empresa demandante, siendo inaplicable el principio de informalismo en el presente caso.

De lo manifestado, se evidencia que la AGIT, aplicó correctamente la normativa tributaria referida a los requisitos esenciales que se deben cumplir al momento de interponer un recurso jerárquico conforme los arts. 198 y 219 del Cód. Trib. y precisamente en cumplimiento de los derechos al debido proceso y a la defensa de la Empresa BOLDEING S.R.L. consagrados en los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., es que la autoridad demandada anuló obrados hasta el vicio más antiguo, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa tributaria como alegó erradamente la parte demandante.

VII. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias del art. 198-I-b)-c) y parág- III y art. 219-b), ambos del Cód. Trib., referidos a la forma de interposición del recurso jerárquico y su procedimiento, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos de la empresa ahora demandante consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0493/2014 de 31 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del C.P.C.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 31 a 33 vta., de obrados interpuesta por la empresa BOLDEING S.R.L., en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0503/2014 de 31 de marzo dictada por la AGIT.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Vilca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



535

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 46 a 49 vta., subsanada a fs. 57 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014, pronunciada el 24 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 88 a 95; réplica de fs. 121 a 122 vta.; la notificación del tercero interesado a fs. 116; dúplica vía fax de fs. 126 a 129 vta., y en original a fs. 130 a 131 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda solamente señala como antecedente que, el 9 de noviembre de 2012, se notificó personalmente a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2032093908 de 9 de noviembre de 2012, determinando una deuda tributaria de 604 UFV's equivalentes a Bs1.080; importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. N° 156 del impuesto a las transacciones (IT) correspondiente al periodo fiscal septiembre de 2005. Agrega que, mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la contribuyente solicitó se declare extinguida la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo, argumentando la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar obligaciones tributarias al amparo del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano; por lo que dando respuesta a dicha solicitud se emitió el Proveído N° 24-0059-13 de 16 de agosto de 2013, que fue notificado el 21 del mismo mes y año, por el cual se rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 del Cód. Trib. Boliviano y 154 de la L. N° 154, toda vez que las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles; y siendo que la contribuyente no presentó descargos a la vista de cargo se emitió la R.D. N° 17-0085-13 de 26 de agosto de 2013, notificada el 3 de septiembre del mismo año, por la cual se determinó una deuda tributaria de 616.-UFV's equivalente a Bs1144.

Acto que fue impugnado por la contribuyente a través de recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1224/2013 de 9 de diciembre, la cual revocó totalmente el Proveído N° 24-000059-13 de 16 de agosto de 2013 y la RD N° 17-0085-13 de 26 de agosto de 2013.

Contra dicha resolución, la AT interpuso recurso jerárquico, resuelto con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014 de 24 de febrero, objeto de la presente demanda contencioso administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz II del SIN señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014, viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. Boliviano; señalando que la citada norma constitucional que, "no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", incluye como deudas que no prescriben a las deudas tributarias, ya que causan daño económico al Estado cuando se le niega contar con recursos económicos para que pueda satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, en ese sentido, el art. 324 del C.P.E. se encuentra dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos están comprendidos dentro de los ingresos que percibe para el cumplimiento de sus fines, norma que está en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano cuando establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado. Añade que debe tenerse presente el principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la C.P.E. en cuanto a la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la C.P.E. en el caso concreto, en razón a que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, situación donde no existe la prescripción, y que se debe considerar además que el parág. I del art. 5 del Cód. Trib. Boliviano reconoce como fuente del derecho tributario en orden preferente a la C.P.E.

Seguidamente, hace referencia a la S.C. Plurinacional N° 1110/2012 de 16 de septiembre, la cual definió que los valores supremos son el parámetro y límite para la interpretación de las leyes desde y conforme a la Constitución.

Argumenta que la resolución jerárquica impugnada, trasgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, al referir que corresponde aplicar en el presente caso lo previsto en la L. N° 291, Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012,

en cuanto a las modificaciones incluidas en dicha ley, y que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que infiere que el régimen de la prescripción establecido en el citado Cód. Trib. Boliviano se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones realizadas en las Leyes Nos. 291 y 317, que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que determinó declarar una prescripción que no corresponde en atención a que la deuda tributaria correspondiente al IT por el periodo septiembre de 2005, se encuentra vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

Indica que en la resolución jerárquica emitida se vulneró el art. 3 de la L. N° 154, norma que expresamente determina la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias, haciendo énfasis respecto a lo establecido en el art. 324 de la C.P.E., sin embargo, la AGIT erróneamente señaló que lo que prescribe son las acciones o facultades para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinado por Ley para la aplicación de la prescripción extintiva a que es diferente y que goza de la naturaleza y esencia diversa de los impuestos comunes, tratándose de dos regímenes, el sistema general de impuestos por una parte, y la de otra los impuestos de carácter municipal, por lo que concluye que la prescripción extintiva se aplica a los impuestos de carácter municipal y no así a los impuestos reconocidos por el sistema nacional.

Finaliza mencionando la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, la cual afirmó que la nueva C.P.E. ya no reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, revocándose totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014 de 24 de febrero, y en consecuencia, se mantengan firme y subsistente en su totalidad la R.D N° 17-0085-2013 y el Proveído N° 24-0059-13 de 16 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 1 de octubre de 2014, que cursa de fs. 88 a 95, y señala lo siguiente:

Que tratándose del IT correspondiente al periodo septiembre de 2005, el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de la misma, cuyo art. 59 dispone que las acciones de la AT prescriben a los 4 años para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Agrega que según el art. 60 del citado cuerpo legal, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo, y que los arts. 61 y 62 de la citada Ley, establecen las causales que interrumpen y suspenden la prescripción.

Señala que en el presente caso, la deuda tributaria determinada por la AT surge por la falta de declaración jurada del IT del periodo septiembre de 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IT se produjo al mes siguiente; es decir, octubre de 2005, por lo que conforme a lo dispuesto por el art. 60.I del Cód. Trib. Boliviano, el término aplicable de 4 años, inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción establecidas en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, y toda vez que la AT notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0085-13 de 26 de agosto de 2013, lo hizo cuando sus facultades ya habían prescrito.

Con relación al art. 324 de la C.P.E., expresa que esa instancia jerárquica considera que la interpretación de esa disposición legal, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario; es decir, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa.

En cuanto la transgresión e interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317; indica que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, cuya disposición adicional quinta modifica el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que se infiere que el régimen de la prescripción establecido en el citado código, se encuentra plenamente vigente con las modificaciones de las Leyes Nos. 291 y 317; por lo que destaca que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme establece la disposición transitoria de la L. N° 291 y la L. N° 317 que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas.

Refiriéndose al art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 201, Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; aclara que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente; en consecuencia no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso.

Finaliza citando doctrina tributaria respecto al alcance del art. 324 del C.P.E., contenida en las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ 0389/2012, AGIT-RJ 1161/2013 y AGIT-RJ 0894/2014. Asimismo, en relación a la aplicación de lo establecido por L. N° 154, cita las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ N° 0608/2013, AGIT-RJ N°1038/2014 y AGIT-RJ N° 1167/2014, señalando también como precedentes administrativo la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0280/2013 y como respaldo a la doctrina señalada, cita las Sentencias Nos. 0228/2013 de 2 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre emitidas por esta sala plena y los AA.SS. Nos. 276/2012 de 15 de noviembre, 432 de 25 de julio de 2013 y 56 de 24 de febrero de 2014.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014 de 24 de febrero emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 9 de noviembre de 2009, la administración tributaria, notificó a Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° de Orden 2032093908 de 9 de noviembre de 2012, mediante la cual le intima a la presentación de la declaración jurada Form. N° 156 del IT del periodo fiscal de septiembre de 2005, o apersonarse en las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de la citada declaración, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación. Asimismo, señala que la falta de presentación de la declaración jurada extrañada generaría una deuda tributaria de 604 UFV's, importe que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, cursante a fs. 1 a 2 del anexo 2 de antecedentes administrativos.

2. El 12 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPAZ/DRE/COF/INF N° 02986/2012 de fs. 7 del anexo 2, que señala que la contribuyente una vez notificada con la vista de cargo citada, no presentó ningún descargo en el plazo otorgado, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa.

3. El 6 de diciembre de 2012, mediante nota cursante a fs. 9 del anexo 2 presentada por la contribuyente, solicitó la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IT del periodo fiscal de septiembre de 2005 conforme los arts. 59 y 60 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que pidió se declare extinguida la obligación tributaria.

4. El 16 de agosto de 2013, la administración tributaria emitió el Proveído N° 24-0059-13, que rechazó la solicitud de prescripción en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 del Cód. Trib. Boliviano y 3 de la L. N° 154, proveído que fue notificado en Secretaría a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda en fecha 21 del mismo mes y año, cursante a fs. 11 a 13 del anexo 2.

5. El 3 de septiembre de 2013, la AT a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, con la RD N° 17-0085-13 de 26 de agosto de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por la falta de presentación de la declaración jurada del IT del periodo septiembre de 2005, por el importe de 616 UFV's, monto que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago; calificando la conducta de la contribuyente como omisión de pago conforme el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano y sancionándole con el 100 % del tributo omitido, cursante a fs. 15 a 18 del anexo 2.

6. El 10 de septiembre de 2013, Francisca Fanny Alba Miranda interpuso recurso de alzada contra el Proveído N° 24-0059-13 de 16 de agosto de 2013 y contra la R.D. N° 17-0085-13 de 26 de agosto de 2013, resueltos mediante la Resolución de Recurso de Alzada N° 1218/2013 de 9 de diciembre de fs. 97 a 109 del anexo 3, que revocó totalmente dichos actos administrativos, y por consiguiente declaró extinguida por prescripción la obligación tributaria referida al IT del periodo fiscal septiembre de 2005.

7. El 31 de diciembre de 2013, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 113 a 115 vta., del anexo 3, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014 de 24 de febrero de fs. 134 a 141 del anexo 3, que confirmó la resolución de alzada, conforme establece el art. 212-I-b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

8. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (C.P.C.-1975).

9. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 133 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia en el presente proceso, se circunscribe a determinar si es evidente que la AGIT, al emitir la resolución impugnada que confirmó la resolución de alzada, declarando haberse operado la prescripción de la facultad de la AT para determinar la deuda tributaria por el IT del periodo fiscal septiembre 2005 de la contribuyente, transgredió los arts. 324 de la C.P.E., 152 del Cód. Trib. Boliviano, infringió y realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317 y si vulneró el art. 3 de la L. N° 154.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Previamente corresponde señalar que la prescripción, es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, por el transcurso del tiempo previsto por ley, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que las integran.

En el caso de autos, según la entidad demandante, el art. 324 de la C.P.E. debió ser aplicado con preferencia en función al principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la misma normativa constitucional, por encontrarse dentro del contexto de la Política Fiscal que involucra los ingresos que éste percibe para el cumplimiento de sus fines, la cual, guarda directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado. Al respecto, corresponde puntualizar que el citado artículo constitucional se encuentra relacionado con la responsabilidad de la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco de lo establecido por la L. N° 1178 de 20 de julio de

1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también lo estableció el Tribunal Supremo de Justicia en numerosas sentencias emitidas -entre otras- las Sentencias Nos. 005/2014 y 212//2014.

Por otra parte, respecto al daño económico al Estado en materia tributaria, el art. 152 del Cód. Trib. Boliviano, es claro al señalar que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubiesen participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado...", de donde se colige, que en el ejercicio de la función pública, los funcionarios del SIN y los particulares pueden ser sujetos de responsabilidad civil.

En ese contexto, si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492-Cód. Trib. Boliviano, este mismo cuerpo de leyes establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios, así como el régimen de prescripción que se encuentra regulado expresamente en los arts. 59, 60, 61, 62 y 154, considerando que este instituto en materia tributaria, es un instrumento de seguridad jurídica y paz social; es decir, propende a eliminar situaciones de incertidumbre producidas por el transcurso del tiempo en las relaciones jurídicas, ya que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados años atrás; por lo que la normativa invocada por la entidad demandante resulta inaplicable al caso concreto.

En ese orden de ideas, al haberse declarado que operó la prescripción de la facultad de la AT para determinar la deuda tributaria por el IT del periodo fiscal septiembre 2005, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, en razón que a las normas establecidas en el Cód. Trib. Boliviano regulan la prescripción por inactividad, como ocurrió en el presente caso en el cual la AT no ejerció facultad para determinar la deuda tributaria en el plazo previsto en el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, el cual establece que las acciones de la AT para la determinación de la deuda tributaria prescribirán a los 4 años; y, toda vez que en el caso de autos la AT notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la RD N° N°17-0085-13 el 3 de septiembre de 2013, conforme se evidencia de fs. 13 a 18 del anexo 2 de antecedentes administrativo, dicho acto no interrumpió el curso de la prescripción para el IT del periodo fiscal septiembre 2005, por cuanto la misma ya se había producido, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal antes señalado se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano; es decir, el plazo inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, y de una revisión de los antecedentes administrativos, tampoco se observa que se hayan producido las causales de suspensión o interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 del citado Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la AGIT al haber confirmado la Resolución de Alzada que dejó sin efecto legal el Proveído N° 24-0059-13 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0085-13 de 26 de agosto de 2013 por haberse operado la prescripción para determinar la deuda tributaria relativa al IT del periodo fiscal septiembre 2005 actuó con estricto apego a la ley tributaria.

En relación a la acusación de la entidad demandante, que la AGIT infringió y realizó una interpretación de las Leyes Nos. 291 y 317; corresponde precisar que dicha acusación no es evidente, en atención a que la autoridad jerárquica correctamente estableció que en el presente caso el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492-Cód. Trib. Boliviano de 4 de noviembre de 2003, por consiguiente concluyó que al tratarse de un hecho que se produjo en septiembre de 2005, no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente como las citadas Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, sobre las cuales remarcó que si bien se encuentran vigentes no se aplican al caso de autos, por tratarse de un hecho ocurrido con anterioridad, aclaró además, que de acuerdo a las mencionadas Leyes la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre este punto carece de sustento legal.

En lo que concierne a que la resolución jerárquica impugnada hubiese vulnerado el art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, se establece que la propia entidad demandante invocó la citada norma en su recurso jerárquico de fs. 113 a 115 vta. del anexo 3, como respaldo de su pretensión sobre la imprescriptibilidad de impuestos, empero en la presente demanda solo se limita a realizar una comparación entre el sistema general de impuestos por una parte y de otra los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, sin exponer razonamientos jurídicos válidos y precisos, indicando que la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, más no así para los otros impuestos reconocidos por el Sistema Nacional Impositivo boliviano, por lo que hace énfasis en lo establecido en el art. 324 de la C.P.E. relacionándolo con el art. 3 de la L. N° 154. Sobre este punto, se reitera lo expuesto precedentemente, en cuanto a que la citada norma constitucional se encuentra con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se benefician indebidamente con recursos públicos o fueran causales del daño patrimonial en el marco de lo establecido por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990; en consecuencia, no se advierte vulneración alguna de dicha norma en los fundamentos contenidos en la resolución jerárquica, puesto que en este punto reiteró que lo que prescribe son las acciones o facultades de la AT para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente; concluyendo acertadamente que en el caso de autos no corresponde aplicar la imprescriptibilidad, máxime si la normativa tributaria otorga a la administración la determinación en un señalado tiempo de las cargas tributarias, consecuentemente en armonía del ordenamiento jurídico nacional no corresponde la aplicabilidad de los arts. 324 de la C.P.E. y 3 de la L. N° 154 al caso de autos.

Finalmente, en cuanto la mención de la Sentencia N° 211/2011 de 5 de junio pronunciada por la sala plena de la extinta Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la que a no se reconocería la prescripción de obligaciones tributarias, ni económicas con el Estado, se concluye que ese juicio adicionado en la conclusión de dicha resolución, no fue desarrollado y menos fundamentado, con el cual no ha coincidido este Tribunal Supremo de Justicia en las posteriores resoluciones emitidas, por lo que fue modulado conforme a los fundamentos establecidos precedentemente, concluyendo que la prescripción como instituto jurídico de extinción de obligaciones, en materia tributaria no es de oficio, y

que las acciones de la administración tributaria para controlar, verificar, fiscalizar, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones se extinguen por prescripción.

VII. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014 de 24 de febrero, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias referidas a la prescripción de la facultad de la AT para determinar la deuda tributaria del IT correspondiente al periodo fiscal septiembre de 2005, por lo que, la AGIT actuó correctamente al confirmar la resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 1218/2013 de 9 de diciembre, por lo tanto no existió razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la resolución jerárquica.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 781 del CPC-1975, 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 46 a 49 vta., subsanada a fs. 57 interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0251/2014 de 24 de febrero dictada por la AGIT.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



536

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 38 a 42, en la que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0447/2013 pronunciada el 24 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 48 a 51, replica de fojas 97 a 99 y duplica de fs. 104-105, apersonamiento del tercero interesado de fs. 92 a 96.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 12 de junio de 2013, José Luis Pérez Lisidro como representante legal de Servicios Especializados en Construcción SEC S.R.L., presentó la nota con CITE: SEC S.R.L. N° 33/2013, reiterando su solicitud de rectificación de Declaraciones Juradas de los Impuestos al Valor Agregado y a las Transacciones, Formularios 200 y 400 con Número de Orden 4036371109 y 4036371145 respectivamente, correspondientes al periodo abril 2012.

El 27 de agosto de 2013, se dictó la Resolución Administrativa Ratificatoria N° 23-00786-13, que resolvió rechazar la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada Formulario N° 200 y del Impuesto a las Transacciones del formulario N° 400 correspondientes a la periodo abril 2012. Posteriormente se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1253/2013 y la resolución que se impugna en el presente proceso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Habiendo realizado una copia extensa de los fundamentos de la resolución impugnada, efectuó el siguiente análisis y valoración jurídica.

Señala que el representante legal de Servicios Especializados en Construcción SEC S.R.L., solicitó la rectificatoria de las declaraciones juradas de los Formularios 200-2 y 400-2, con números de Orden 4036371109 y 40363711458 IVA e IT) del periodo abril de 2012, argumentando que a efecto la emisión de la nota fiscal N° 303 a favor del Gobierno Autónomo Departamental de Oruro, por el proyecto Revestimiento de Canales Tramo Zona Central Norte, debió efectuarse en el mes de abril 2012 y no en el mes de mayo de 2012, por ese mal entendido se procedió a declarar y reportar al fisco por esa factura el 17 de abril de 2012.

De acuerdo al Informe CITE: SIN/GDOR/DF/INF/685/2013 de 9 de agosto, que fue ratificado por la Resolución Administrativa Ratificatoria N° 23-00786-13, que señala que el hecho imponible, para el caso de contratos de obras de construcción, se perfecciona con la percepción de cada certificado de avance de obra, en el caso toda certificación, avance de obra, solicitud de pago de planilla, libro de órdenes, entrega provisional y demás documentación no tienen como hecho imponible el periodo mayo 2012, por lo que no se encontraría enmarcada en la normativa, que señala que el hecho imponible, para el caso de contratos de obras de construcción, se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra, por todo lo expuesto emitieron la R.A. N° 23-00786-13 de 27 de agosto que resolvió rechazar la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada Formulario 51 del IVA con N° de Orden 4036477898 que ratifica la declaración jurada del formulario 200 con N° de orden 4036371109 y la Declaración Jurada Rectificatoria Formulario 521 del IT con orden 4036477902 que ratifica la declaración jurada original formulario 400 con N° de Orden 4036371145, correspondiente al periodo abril 2012.

Indica que la Factura N° 303 de 4 de mayo de 2012, no se encontraba enmarcada dentro de lo dispuesto por el art. 4 de la L. N° 843 y el art. 4 del D.S. N° 21530, que el hecho imponible para el caso de contratos de obras de construcción, se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra.

Refiere que de la revisión de los antecedentes administrativos, el contrato de ampliación-orden de cambio N° 8 proyecto Revestimiento de Canales Zona Central Norte, Zona Central Sud y Zona Sud-Tramo: Zona Central Norte en su cláusula tercera señala que el objeto del contrato es la ampliación, haciendo un total de 43 días calendario a partir del 6 de marzo de 2012 hasta el 17 de abril de 2012 que cursa a fs. 73-75, posteriormente hace una relación de los pasos que se dio en el proceso de contratación y menciona los informes emitidos en el proceso administrativo.

Indica que por lo manifestado, se establece que el hecho generador se perfeccionó en el momento de la finalización de la ejecución de la obra o de la prestación de servicio, que fue el 17 de abril de 2013 (sic), conforme a la ampliación del plazo de contrato aprobado, en consideración a que este hecho fue anterior a la percepción del precio o monto convenido en el Certificado de Avance de Obra N° 9, es así que la documentación establece como recepción provisional de la obra el 17 de abril de 2012, por lo que la declaración y pago al IVA corresponde al periodo abril 2012, debiendo el contribuyente haber emitido la Factura N° 303 en el citado periodo.

Con relación al Impuesto a las Transacciones cabe establecer que la obligación tributaria nace en cuanto se verifique el presupuesto del hecho determinado por ley; en ese orden, la obligación del contribuyente está supeditada a que se verifique un hecho imponible o generador, que es una hipótesis legal condicionante tributaria, descrita en la norma de manera completa para permitir con certeza cuales hechos y cuales situaciones generan obligaciones tributarias, este hecho generador se perfecciona en el caso de prestaciones de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza en el momento que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido lo que ocurra primero que en el caso de autos el hecho generador del IT se perfeccionó en el periodo fiscal de abril de 2012, tomando en cuenta la fecha de presentación de servicios, de acuerdo al análisis efectuado en el acápite del IVA dejando claramente establecido que en el presente caso la obligación de la emisión de la nota fiscal por el contrato de obras aconteció en el periodo abril 2012.

Señala que tampoco se realizó una revisión del cuaderno administrativo donde claramente se evidencia que el Gobierno Autónomo Departamental de Oruro, emitió el Cheque N° 4570 de 26 de abril de 2012 por Bs 913.071.55, como señala el recurrente, el medio de pago se le entregó el 3 de mayo de 2012, lo cual justificaría la fecha de emisión de la Factura N° 303 de 4 de mayo de 2012, por la prestación de servicios, el pretender establecer el hecho generador en mayo 2012, no corresponde debido a que la prestación de servicios de obra sujeta a pago finalizó en abril de 2012, razón por la cual la factura debió ser emitida en abril de 2012 independientemente de la fecha de pago como argumenta el recurrente y que fue ratificado por la AGIT, los argumentos asumidos por la autoridad demandada no se ajusta a la verdad material plasmada en el cuaderno administrativo y a una cabal interpretación de la normativa, motivo por el cual se rechazó la rectificación de los formularios solicitados.

Indica que en virtud a los antecedentes expuestos observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legalidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y respetando todos los derechos reconocidos en el Constitución Política del Estado pide se tome en cuenta lo dispuesto por el art. 65 del Cód. Trib. concordante con el inc. g) de la L. N° 2341, referidos a la ejecutoriedad de los actos.

I.1. Petitorio.

Solicita que se declare probada la demanda y por tanto se confirme la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-0786-13 de 27 de agosto, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. De la contestación a la demanda.

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

Manifiesta que el recurso jerárquico solo fue planteado por el sujeto pasivo (Servicios Especializados en Construcción SEC S.R.L.) y fue de conocimiento de la entidad demandante sin que presentara ninguna observación que actualmente efectúa ahora, lo cual debe ser considerado por este tribunal.

Conforme a los antecedentes, el 19 de abril de 2012, el Fiscal de Obras solicitó se cancele a SEC S.R.L. el Certificado de Avance N° 9, reportando un avance de la obra en un 87.57%. Previos los trámites internos, el 3 de mayo de 2012, mediante registro del SEGIP se entregó el cheque N° 4570 al contratista SEC S.R.L., prueba que fue aportada en la fase probatoria de la instancia de alzada con el correspondiente juramento de reciente obtención, que no fue observada ni cuestionada por la entidad demandante.

Menciona que este tribunal podrá comprobar que según el primer párrafo del art. 4 de la L. N° 843 y art. 4 del D.S. N° 21530, normas que fueron correctamente aplicadas, el nacimiento del hecho imponible en el caso de las prestaciones de servicio es el momento en que se finalice la ejecución o desde la percepción total o parcial del precio, lo que fuere anterior. De conformidad a las actas del libro de órdenes, el fiscal de obras menciona una serie de tareas pendientes en la obra, mismas que fueron subsanadas, señalando el 10 de octubre de 2012 como fecha para la recepción definitiva y no así en la entrega provisional de la obra que fue el 17 de abril de 2012 como pretende hacer ver la entidad demandante.

Con relación a la generación del hecho imponible del IVA recalca que la recepción del importe ocurrió el 3 de mayo de 2012, al recibir SEC S.R.L. el cheque del Banco Unión N° 4570, según consta el reporte del SEGIP recibo de entrega de cheques títulos valores y con relación al IT se percibió ingresos el 3 de mayo de 2012, instante donde se produjo el nacimiento del hecho imponible en el IT considerado que la entrega de la obra fue en octubre de 2012, siendo del hecho que ocurrió primero la percepción del precio.

Señaló como doctrina tributaria la resolución jerárquica STG-RJ/0040/2016 entre otras; asimismo señaló como jurisprudencia a la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

1. El 12 de junio de 2013, el representante legal de empresa Constructora Servicios Especializados en Construcción S.R.L., presentó nota a la administración tributaria, en la que señala que habiéndose adjudicado la ejecución del Proyecto de Revestimiento de Canales, obra convocada por el Gobierno Autónomo Departamental de Oruro y que el plazo del contrato era de 540 días calendario (del 21 de agosto de 2008 al 11 de febrero de 2010). Añadió que por varias razones, se suscribieron ocho contratos modificatorios y de ampliación por otros 736 días calendario, totalizando la ejecución 1.276 días, de tal forma que el proyecto concluyó el 17 de abril de 2012, hecho que se encuentra refrendado con el acta de entrega provisional.

Continuó indicando que a finales del mes de abril de 2012, facilitó a su Ingeniero Residente en Obra la factura 303, con el objeto de que fuera emitida en ese mes, empero dicha emisión se concretó en el mes de mayo 2012; empero, por mala información del ingeniero en obra se declaró la indicada factura en el periodo abril/2012, creando un adeudo inexistente a favor del fisco.

Con ese antecedente, solicitó la aprobación de la rectificación de las declaraciones juradas del IVA e IT correspondiente al período fiscal abril/2012 señalando que adjunta la documentación correspondiente.

2. La administración tributaria, con R.A. N° 23-00786-13 de 27 de agosto de 2013, rechazó la petición de rectificación presentada por la contribuyente al haber considerado que la emisión de la factura 303 de 4 de mayo de 2012 no se halla enmarcada en lo dispuesto en los arts. 4 de la L. N° 843 y 4 del D.S. N° 21530, según los cuales el hecho imponible para el caso de contratos de obras de construcción se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra, en este caso toda certificación, avance de obra, solicitud de pago de planilla, libro de órdenes, entrega provisional y demás documentación no tienen como hecho imponible el periodo mayo 2012, habiendo rechazado la solicitud de declaración jurada rectificativa.

3. El sujeto pasivo interpuso recurso de alzada que fue resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1253/2013 de 23 de diciembre, que confirmó la Resolución Administrativa Rectificatoria N° 23-00786-13 de 27 de agosto, motivo por el cual el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la resolución impugnada en el presente proceso con la que la AGIT revocó totalmente la resolución de alzada y dispuso que la administración tributaria acepte la solicitud de rectificación.

4. Así se dio origen al presente proceso administrativo que fue tramitado como proceso ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos para sentencia. Se convocó al representante legal de la empresa Servicios Especializados en Construcción - SEC S.R.L., en su condición de tercero interesado, habiéndose apersonado al proceso con memorial que cursa de fs. 92 a 96, planteó la nulidad de obrados hasta la admisión de la demanda que debe ser rechazada porque no existe norma vigente para la tramitación de procesos contencioso-administrativos y en el fondo, propugnó la resolución jerárquica.

IV. Planteamiento y análisis del problema jurídico.

Con carácter previo corresponde precisar que el Código de Procedimiento Civil, en sus arts. 778 y siguientes establece el procedimiento que debe seguirse en las acciones contencioso-administrativas. Posteriormente la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, ratificó dicho procedimiento motivo por el cual no corresponde atender la petición de nulidad planteada por el tercero interesado.

Ingresando al fondo de la causa y teniendo en cuenta que en su demanda, la administración tributaria cuestiona la decisión de la autoridad demandada porque considera que no es posible aceptar la rectificación de las declaraciones juradas del IVA e IT de la empresa contribuyente porque la factura 303 de 4 de mayo de 2012, no se encontraba enmarcada dentro de lo dispuesto por el art. 4 de la L. N° 843 y el art. 4 del D.S. N° 21530, debido a que el hecho imponible para el caso de contratos de obras de construcción se perfecciona a la percepción de

cada certificado de avance de obra y que en el caso, el hecho generador se produjo en el momento de la finalización de la ejecución de la obra o de la prestación de servicio, que fue el 17 de abril de 2012, hecho que fue anterior a la percepción del precio o monto convenido en el Certificado de Avance de Obra N° 9, motivo por el cual, la declaración y pago al IVA corresponden al periodo abril 2012, periodo en el que debió emitirse la factura. Lo mismo ocurre con relación al Impuesto a las Transacciones en el que el hecho generador se perfeccionó en el periodo fiscal de abril 2012, tomando en cuenta la fecha de prestación de servicios.

Por su parte, la AGIT fundamentó su decisión señalando que la obra ejecutada fue concluida con la entrega definitiva el 10 de octubre de 2012, empero siendo que el último pago fue efectivizado o percibido por la empresa contratista el 3 de mayo de 2012, surge en ese momento la obligación de emitir la factura y declarar el importe correspondiente tanto en el IVA como en el IT.

Sobre las declaraciones juradas, el art. 78-I del Cód. Trib. señala que son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben.

Como manifestación de hechos, actos y datos la norma tributaria permite su rectificación en el parágrafo II de la citada norma, estableciendo tres supuestos:

a) A requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del fisco o la disminución del saldo a favor del declarante.

b) A libre iniciativa del declarante cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del fisco, previa verificación de la administración tributaria.

Resulta particularmente relevante el parág. III del citado art. 78 del Cód. Trib. que señala claramente que no es rectificatoria la declaración jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la administración tributaria no vinculado a la determinación de la deuda tributaria. En estos casos, la nueva información o datos brindados serán los que tome como válidos la administración tributaria.

En el caso, se acreditó la existencia de un contrato administrativo suscrito por la empresa contribuyente con una entidad estatal para la ejecución del revestimiento de canales tramo Zona Central Norte; trabajo que consiste en cubrir con concreto conductos, por tanto es un contrato de obra, que fue provisionalmente entregada el 17 de abril de 2012 y en forma definitiva el 10 de octubre de 2012.

También que el 19 de abril de 2012, el fiscal de obras junto con personeros del Gobierno Autónomo Departamental de Oruro solicitaron a la Gerencia Administrativa la cancelación a la empresa SEC del importe contenido en el Certificado de Avance por un total de Bs 913.071.55. Efectuados los trámites correspondientes, el 3 de mayo de 2012, mediante registro del SIGEP se evidencia la entrega del cheque número 4570 del Banco Unión al contratista SEC S.R.L. Ahora bien, el 4 de mayo de 2012, se emitió la factura 303 por el indicado importe, empero fue declarada en el periodo abril/2012 con relación al IVA y al IT, generándose la petición de rectificación.

Resulta de particular importancia considerar lo señalado por la administración tributaria en el Informe con cite: SIN/GDOR/DF/INF/685/2013 de 9 de agosto, en el que el Departamento de Fiscalización analizó la solicitud de rectificatoria y en cuya página 3 (fs. 411 – anexo 4), se señala expresamente lo siguiente: "...Producto de la verificación formal, se verificó que el Libro de Ventas presentado consigna el registro de las facturas emitidas durante el periodo abril 2012, que van desde el N° 301 al 306, con número de orden 400100717146, excepto la Factura N° 303 que se halla emitida en fecha 4 de mayo de 2012, misma que se halla registrada y declarada en el periodo mayo 2012...".

En la Resolución Administrativa Rectificatoria 23-00786-13 de 27 de agosto de 2013, se considera también que en el periodo abril/2012, la empresa contribuyente reportó por concepto de ventas y/o servicios facturados un importe de Bs 1.164.854 y que como producto de la declaración rectificatoria dicho monto bajó a 251.782; sin embargo, no consideró que la factura 303 fue registrada y declarada en el mes de mayo; por consiguiente, no puede considerarse que hubiera existido una disminución o decremento para el fisco, por lo que su determinación fue errónea, en consideración a que se trataría simplemente de una información del contribuyente que debía ser tomada en cuenta por la administración tributaria.

A ello se añade que en el caso se trata de un contrato de obra y en ese marco, el art. 4-b) de la Ley 843, es claro cuando señala que en el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra, resultando necesario precisar el significado del término percepción, que de acuerdo al Diccionario de la RAE, es la acción y efecto de percibir (recibir algo y encargarse de ello), consecuentemente, ello ocurrió en autos, el 3 de mayo de 2012 cuando se pagó a la empresa contribuyente el importe correspondiente a la planilla 9, razón por la cual se considera que la actuación de la autoridad demandada fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 0447/2014 de 24 de marzo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



538

**Sociedad Boliviana de Cemento (SOBOCE S.A.) c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 155 a 175, interpuesta por la Sociedad Boliviana de Cemento SOBOCE S.A. en la que impugna la Resolución Jerárquica MDP y EP N° 015/2014 de 26 de marzo de 2014, pronunciada por la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, la contestación de fs. 312 a 330, réplica, dúplica, antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Sociedad Boliviana de Cemento SOBOCE S.A., manifiesta que la presente demanda tiene su origen en la solicitud que formulara a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresa (AEMP) para que declarara en resolución expresa, la limitación y reserva de la información contenida en los Manuales de funciones del plantel ejecutivo gestiones 2001, 2010 y 2011, planilla de sueldos y salarios del plantel ejecutivo de la gestión 2010 y 2011, que SOBOCCE le hizo entrega, ya que dicha información reviste el carácter de privada, sujeta y protegida por el principio de inviolabilidad dispuesto por el art. 25 de la C.P.E.

Resolviendo dicha solicitud, la AEMP con Resolución Administrativa RA/ AEMP/DTDCDN/N°094/2013 de 7 de octubre de 2013, calificó como no confidencial la documentación presentada por SOBOCE S.A., acto administrativo que posteriormente fue confirmado en su totalidad por las resoluciones de recursos de revocatoria y jerárquico que impugna en el proceso

1.2. Fundamentos de la demanda.

Expresa que la resolución jerárquica se dictó vulnerando el mandato constitucional previsto en los arts. 24 y 25 de la C.P.E., así como los derechos y garantías constitucionales a la defensa y al debido proceso consagrado en los arts. 115-II y 117-I de la Ley fundamental, excediendo las facultades prevista en el num. 7 del art. 16 del D.S. N° 29519, los arts. 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód. Com. y el 4-c), d) y h) de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).

Asimismo señala que en la resolución jerárquica no fueron considerados los argumentos expuestos por SOBOCE en su recurso jerárquico, limitándose sólo a confirmar totalmente la resolución revocatoria y consiguientemente, la resolución administrativa de no confidencialidad, dejando a la sociedad en la indefensión.

Pide la nulidad de la resolución jerárquica, la resolución revocatoria y la resolución administrativa de no confidencialidad, que solicitó e interpuso oportunamente en los distintos recurso administrativos, por ser contrarias a la Constitución Política del Estado, y por tanto, se les debe aplicar como acto administrativo la nulidad de pleno derecho, conforme a lo previsto en el art. 35-I-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo.

Aunque el parág. II del citado art. 35 señala que las nulidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en esa ley, el art. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo autoriza a los administrados a acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso administrativo y no restringe los fundamentos de derechos que en esta vía puedan hacer e valer.

Indica que la nulidad de la resolución jerárquica puede ser dispuesta por el Tribunal Supremo de Justicia, en virtud a lo dispuesto en el art. 48 del D.S. N° 27113, que presume la validez del acto administrativo mientras la nulidad del mismo no sea declarada en sede administrativa mediante resolución firme o en sede judicial mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando se acoja favorablemente la demanda y por consiguiente, se declare la nulidad de la Resolución Jerárquica MDP y EP 015/2014 de 26 de marzo y el Auto Complementario de 4 de abril de 2014 así como la nulidad de pleno derecho de las Resoluciones Administrativas RA/AEMP/DTDCDC/094/2013 de 13 de octubre y RA/AEMP/DJ/110/2013 de 15 de noviembre.

II. De la contestación a la demanda.

Franz Jaime Chávez Sandy, Director de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural del Estado Plurinacional de Bolivia, se apersona al proceso respondiendo negativamente a la demanda con memorial presentado el 25 de septiembre de 2014, cursante de fs. 312 a 330, señalando lo siguiente:

Subraya lo descrito en el marco normativo que regula las actuaciones de la AEMP indicando que se constituye en el sustento y respaldo legal que tiene la Autoridad Administrativa para desarrollar actuaciones Administrativas de Fiscalización a empresas reguladas en el territorio nacional, ante eventuales prácticas administrativas, coincidiendo todas ellas con: L. N° 2427, L. N° 2495, DD.SS. Nos. 71 y 29519, estando en consecuencia facultada la AEMP a de arrollar inspecciones, auditoria de verificación, requerir, la exhibición de papeles, libros, documentos archivos e información generada por medios electrónicos o de cualquier otra tecnología que permitan: identificar, comprobar, establecer y sancionar, vulneraciones tanto a normativa comercial, como la referida la libre competencia.

Señala que el referido marco normativo tiene como fundamento el respeto a principios constitucionales como el Debido Proceso, Derecho a la Defensa, Presunción de Legalidad, de Inocencia, que además se encuentran en concordancia con las previsiones contenidas en la LPA en sus arts. 4, 71, 5 y el art. 62 del D.S. N° 27175; que en instancia jerárquica fueron tutelados por la AEMP dentro la sustanciación del procedimiento administrativo sancionador, y el periodo de impugnación del mismo. En la misma vía, señala que de conformidad a lo establecido por el art. 306-II y III de la C.P.E., la economía plural está constituida por las formas de organización económica comunitaria estatal, privada y social cooperativa, y se articula sobre el principio de transparencia, instrumentos constitucionales que de igual manera fueron valorados por la AEMP.

Manifiesta que en el procedimiento administrativo sancionador esa cartera de estados en todas sus actuaciones no vulneró las previsiones contenidas en el art. 25 de la C.P.E., ya que no incautó o interceptó documentos relativos a SOBOCE, sino que le solicitó información dentro de un requerimiento de información rutinario, de fiscalización y sustanciación del procedimiento administrativo. Requerimiento que además se encuentra enmarcado en las previsiones contenidas en el art. 24 del D.S. N° 27175.

En relación a la precitada normativa de la Comunidad Andina CAN en relación a la definición de secreto comercial que hace el demandante, señala que la AEMP valoró la calidad de secreto empresarial de los documentos presentados por SOBOCE; a través de informes jurídicos emitidos por el Área Legal y de Análisis Económico de la AEMP, criterios técnico-legales que fueron el sustento para el análisis desarrollado por la AEMP a instancias de la emisión de la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2013 de 7 de octubre de 2013 que estableció la no confidencialidad, todo ello en el marco de previsiones y parámetros contenidos en la norma supranacional (Decisión N° 486-CAN), la contenida en la normativa especial descrita en el art. 30 (Solicitud de Reserva de la Información) del Reglamento de Regulación de la Competencia aprobado por R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008.

11.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

La empresa demandante señala que a raíz de su solicitud de declaración de limitación y reserva de la información contenida en los Manuales de Funciones del plantel ejecutivo gestiones 2001, 2010 y 2011, planilla de sueldo y salarios del plantel ejecutivo de las gestiones 2010 y 2011 por ser privada, sujeta y protegida por el principio de inviolabilidad dispuesto por el art. 25 de la C.P.E., recibió la negativa de la AEMP cuya resolución fue confirmada en recurso de revocatoria y jerárquico mediante el acto administrativo impugnado en el presente proceso.

Con ese antecedente solicito se declare la nulidad de la resolución impugnada y accesoriamente, se declaren nulos los actos administrativos pronunciados por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP) porque vulneran el mandato constitucional previsto de los arts. 24 y 25 de la C.P.E. así como los derechos y garantías constitucionales a la defensa y al debido proceso con agrados en los arts. 115-II y 117-I de la Ley Fundamental, porque exceden las facultades previstas en el art. 16-7 del D.S. N° 29519; los arts. 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód.Com. y 1 art. 4- c), d) y h) de la LPA. Amparo su petición de nulidad en la previsión del art. 48 del D.S. N° 27113, que presume la validez del acto administrativo mientras la nulidad del mismo no sea declarada en sede administrativa mediante resolución firme o en sede judicial mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

Además señaló que en la resolución jerárquica no fueron considerados los argumentos expuestos en el recurso jerárquico dejándola en indefensión.

Por su parte, la autoridad demandada señaló que no corresponde acoger la demanda porque la AEMP tiene facultad para de arrollar inspecciones, auditorias de verificación requerir, la exhibición de papeles, libros, documentos archivos e información generada por medios electrónicos o de cualquier otra tecnología que permitan: identificar, comprobar, establecer y sancionar, vulneraciones tanto a normativa comercial, como la referida a la libre competencia.

Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que la AEMP, mediante nota AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0833/2013 de 18 de julio de 2013 dirigida a SOBOCE S.A. (fs. 49 del expediente), requirió remitir en el plazo de tres días, la siguiente información:

– Memoria Anual 2001, 2010, 2011.

– Organigrama del Plantel Ejecutivo 2001 con nombres completos de los funcionarios que ocuparon cada cargo en dicha gestión, así como los Manuales de Funciones.

– Organigrama del Plantel Ejecutivo 2010 y 2011.

– Planilla de sueldos y salario de la gestión 2010 y 2011.

2. Que mediante carta con cite G.G. N° 12/13 de 23 de julio de 2013, SOBOCE S.A. respondió el requerimiento efectuado señalando que en el mismo, no se establecen las razones y antecedentes por los cuales se requiere dicha información, asimismo solicito se consigne la carta AEMP/DESP/DTDCN/N° 0833/2013 de 18 de julio de 2013 en una resolución administrativa fundada y motivada.

3. La demandante con nota GG 12/13 de 23 de julio de 2013 (fs. 50), solicitó una explicación de las razones de dicha petición.

4. La AEMP reiteró el requerimiento de información con nota AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0918/2013 de 5 de agosto de 2013 (fs. 53).

5. La AEMP con nota con número de Cite AEMP/DESP/DTDCDN/N° 092/2013 de 7 de agosto de 2013, respondió la comunicación GG 12/13 señalando que habiéndose declarado con Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/0115/2012 de 23 de noviembre de 2012, la comisión de conductas competitivas absolutas descritas en el art. 10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519 por parte de SOBOCE, requería la información referida al plantel ejecutivo y funcionarios de la empresa con la finalidad de identificar a las personas que participaron en las decisiones que motivaron la aplicación de la conducta anticompetitiva, ello al amparo del art. 20-III del Citado Decreto Supremo (fs. 54-55).

6. SOBOCE S.A mediante carta G.G. N° 14/2013 de 9 de agosto de 2013 remitieron la información requerida por la AEMP y solicitó que mediante resolución expresa se declare la limitación y reserva de la misma (Manual de funciones del plantel ejecutivo gestiones 2001, 2010 y 2011; planilla de sueldo y salarios del plantel ejecutivo de las gestiones 2010 y 2011) porque la misma tenía carácter privado y la protección del art. 25 de la C.P.E. (fs. 56 a 62).

7. La AEMP con Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2013 de 7 de octubre de 2013, califico como no confidencial la documentación presentada por SOBOCE (Manuales de Funciones-roles-del plantel ejecutivo de las gestiones 2001, 2010 y 2011 y las Planilla de Haberes del plantel ejecutivo de las gestiones 2010 y 2011 (en razón de no haberse fundamentado técnica ni jurídicamente la petición (fs. 63 a 69).

8. SOBOCE S.A. el 4 de noviembre de 2013 planteó a recursos de revocatoria contra la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N°094/2013, solicitando la revocatoria del acto administrativo impugnado (fs. 71 a 83).

9. La AEMP mediante Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 110/2013 de 15 de noviembre de 2013, confirmó la RA/EMP/DTDCDN/N° 094/2013 (fs. 84 a 98) y posteriormente, con Auto de 2 de diciembre de 2013, declaró la improcedencia de la solicitud de aclaración y complementación solicitada (fs. 103).

10. SOBOCE S.A., con memorial presentado el 17 de diciembre de 2013 que cursa de fs. 110 a 126 vta., planteó recurso jerárquico solicitando la revocatoria de la resolución de revocatoria de la RA/AEMP/DJ/N° 110/2013 de 15 de noviembre y se declare la nulidad de ambos actos administrativos.

11. El Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural pronunció la Resolución Jerárquica 015/2014 de 26 de marzo, confirmando totalmente la Resolución Administrativa RA/AEMP/DJ/N° 110/2013 (fs. 127 a 146), dándose inicio al presente proceso contencioso administrativo que fue tramitado como ordinario de puro derecho, de manera que producida la réplica y la duplica, se emitió el decreto de autos para sentencia.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

Conforme a los antecedentes el acto administrativo que dio origen a la impugnación en sede administrativa y al presente proceso emerge del requerimiento de información efectuado por la AEMP, específicamente de la Memoria anual 2001, 2010, 2011, el Organigrama del Plantel Ejecutivo 2001 con nombre completos de los funcionarios que ocuparon cada cargo en dicha gestión, así como los Manuales de Funciones, Organigrama del Plantel Ejecutivo 2010 y 2011 detallado y las planillas de sueldos y salarios de la gestión 2010 y 2011.

Conforme se aclaró en la nota con número de Cite AEMP/DESP/DTDCDN/N° 0922/2013 de 7 de agosto de 2013, dicho requerimiento fue efectuado como emergencia de haberse declarado con Resolución Administrativa RA/AEM/DTDCDN/0115/2012 de 23 de noviembre de 2012, la comisión de conductas competitivas absolutas descritas en el art. 10-I-a), b) y c) del D.S. N° 29519 por parte de SOBOCE y fue formulado al amparo del art. 20-III de la indicada norma inmersa en el Capítulo V "Régimen de Sanciones", que señala: Artículo 20. (Forma de aplicación de las sanciones). I. Las sanciones se aplicaran, por la superintendencia de empresas o por el IBMETRO, según la gravedad de la infracción, acción u omisión, dentro las previsiones de los artículos anteriores mediante resolución motivada dictada por las máximas autoridades ejecutivas.

II. Las sanciones se impondrán tanto a personas naturales como a personas colectivas y podrán aplicarse más de una de las establecidas en el artículo anterior en forma simultánea por la misma infracción acción u omisión.

III. Cuando se trate de personas colectivas, las sanciones se aplicarán además a los directores, administradores, gerentes, apoderados u otras personas que hayan participado en las decisiones que motivaron la aplicación de las mismas.

Establecido e1contexto en el que fue emitida la resolución impugnada se tiene que SOBOCE demanda su nulidad y de todos los acto administrativos vinculados a la decisión de declarar no confidencial la siguiente documentación Manuales de Funciones-roles-del plantel ejecutivo de las gestiones 2010 u 2011; al efecto, amparó su petición de nulidad en la previsión del art. 48 del D.S. N° 27113 y expuso los siguientes argumentos:

1. La resolución jerárquica no consideró los argumentos expuestos en el recurso jerárquico dejándola en indefensión.

Sobre el punto se concluye que la empresa demandante no ha sido específica al plantear el agravio en análisis porque no ha señalado cuales con los argumentos que fueron planteados y de qué manera hubiera sido diferente el resultado, motivo por el cual al no haberse cumplido con la carga argumentativa que correspondía a la demandante no puede emitirse pronunciamiento al respecto.

2. Vulneración del mandato constitucional previsto de los arts. 24 y 25 de la C.P.E. así como los derechos y garantías constitucionales a la defensa y al debido proceso consagrados en los arts. 115-11 y 117-1 de la Ley Fundamental, porque exceden las facultades previstas en el art. 16-7) del D.S. N° 29519; los arts. 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód. Com. y el art. 4-c), d) y h) de la LPA.

La demandante sostiene que las resoluciones pronunciadas son nulas y que formula su petición al amparo del art. 48 del D.S. N° 27113 (Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo), punto sobre el que corresponde que en el recurso de revocatoria que planteo contra la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTDCDN/N° 094/2013 solicitó la revocatoria del acto administrativo impugnado, conforme reconoce en su demanda cuando señala "...Aunque el parág. II del citado art. 35 señala que las nulidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativo previstos en esta ley, el art. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo autoriza a los administrados a acudir a la impugnación judicial por la vía del proceso contencioso-administrativo y no restringe los fundamentales derechos que en esta vía puedan hacerse valer. La nulidad de la resolución jerárquica puede ser dispuesta por el Tribunal Supremo de Justicia en virtud a lo dispuesto en el art. 48 del D.S. N° 27113...".

Corresponde aclarar que el art. 35 de la LP, establece las causales de nulidad de los actos administrativos el art. 70 de la misma norma legal señala que agotada la impugnación en la vía jerárquica el interesado podrá acudir a la impugnación judicial. Finalmente, el art. 48 del Reglamento a la LPA, aprobado con D.S. N° 27113, fiala que uno de los caracteres del acto administrativo es su presunción de legitimidad, concluyéndose que no es evidente lo afirmado por la demandante toda vez que en materia de nulidades rigen las señaladas por el citado art. 35 de la LPA y en cuanto a la oportunidad de su planteamiento rige entre otro, el principio de convalidación de manera que deben ser planteadas en las instancias correspondientes, lo contrario es un acto consentido.

En cuanto a la nulidad de la resolución jerárquica por vulneración de de) mandato constitucional previsto de los arts. 24 y 25 de la C.P.E. así como el derecho y garantías constitucionales a la defensa y al debido proceso consagrados en los arts. 115-II y 117-I de la Ley Fundamental, porque exceden las facultades previstas en el art. 16-7 del D.S. N° 29519; los arts. 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód. Com. y el art. 4-c), d) y h) de la LP se tiene que la MP requirió a OBC la remisión de cierta documentación con la finalidad de cumplir con la previsión del art. 20-III del D.S. N° 29519.

Dicho requerimiento de información formulado con la facultad reconocida por el art. 16-7 del D.S. N° 29519 (Realizar inspecciones y auditorias de verificación y requerir la exhibición de papeles, libros, documentos, archivos e información generada por medios electrónicos o de cualquier otra tecnología, conforme a ley) y con un propósito explicado al administrado, consistió en la petición de remisión de documentos de la empresa, sobre los cuales esta pidió fueran declarados confidenciales. Se concluye entonces que no existió un exceso en el ejercicio de las facultades de la AEMP que pudiera considerarse como vulneratorio de los derechos y garantías constitucionales y al debido proceso consagrado en los arts. 115-II y 117-I de la Ley Fundamental.

En relación a la confidencialidad de documentación en materia de regulación de la competencia, el reglamento de regulación de la competencia el marco del D.S. N° 29519 aprobado con R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, sobre la reserva de la información, prevé en el art. 30 que podrá ser formulada cuando se trate de secretos industriales comerciales, estratégicos u otros protegidos por leyes especiales; cuando su divulgación lesione indebidamente intereses de agentes económicos o del mercado, y respecto a toda información que por su naturaleza, deba recibir tal tratamiento, siempre que la parte que así la califique, lo justifique adecuadamente.

En el marco normativo precedente y con relación a los argumentos de la demanda, SOBOCE señala que la negativa a declarar confidencial la documentación consiste en los Manuales de Funciones-roles-del plantel ejecutivo de las gestiones 2001, 2010 y 2011 y las Planillas de Haberes del plantel ejecutivo de las gestiones 2010 y 2011 vulnera el mandato constitucional previsto de los arts. 24 y 25 de la C.P.E., 29, 57, 58, 60 y 446 del Cód.Com. y el art. 4-c), d) y h) de LPA, se tiene que los arts. 24 y 25 de la C.P.E. regulan el derecho a la petición y la protección de la correspondencia, los papeles privados y las manifestaciones privadas contenidas en cualquier soporte, correspondiendo establecer si los Manuales de Funciones y las planillas de sueldos tienen dicha característica.

Sobre el punto, el art. 29 del Cód. Com. regula los actos y contratos sujetos a inscripción por lo que resulta impertinente para el presente proceso. Por su parte los arts. 57, 58, 60 y 446 se refieren al examen de libros y papeles ordenado de oficio por las autoridades judiciales y administrativas que es procedente para definir montos de tributos adeudados en casos de controversia; ejercer la vigilancia y control de las sociedades por acciones, bancos, entidades financieras y otras de crédito, así como de las entidades de seguros, a través del organismo competente; en la investigación de delitos, conforme a las disposiciones del procedimiento penal y en los procesos civiles, conforme a las normas del procedimiento civil en los casos de sucesión, cesación de pagos, quiebras y liquidación.

El art. 59 señala que fuera de esos casos, solo puede disponerse la exhibición de los libros, correspondencia y documentos de los comerciantes a instancia de parte; cuando la persona tenga un interés legítimo o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento o examen se limitará exclusivamente a los asuntos que tengan relación con la demanda. El art. 60 de la misma disposición legal, prevé que la exhibición se efectuará en el establecimiento del comerciante o en el lugar donde se encuentren los libros, correspondencia y documentos, en su presencia o de la persona que comisione al efecto, sin poder exigir su traslado.

Finalmente el art. 446, señala que no son objeto de reserva comercial y puede publicarse: 1 La memoria anual de las sociedades por acciones; 2) 1 balance condensado y estado resumido de resultado; 3) Los dividendo acordados, y 4) La composición del directorio, representantes legales, personal ejecutivo y demás funcionarios.

Establecido el marco normativo promulgado el año 1977 para regular la actividad comercial, la empresa demandante no puede sustraerse de la normativa emitida en forma posterior que también regula su actividad, entre la que se encuentra el D.S. N° 29519 y el Reglamento de Regulación de la competencia en el marco del D.S. N° 29519 aprobado con R.M. N° 190 de 29 de mayo de 2008, que también es de cumplimiento obligatorio y que en el caso ha sido correctamente aplicada por la autoridad demandada, concluyéndose que no es posible acoger favorablemente la demanda por carecer de sustento jurídico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 775 y ss. del C.P.C., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada de fs. 155 a 175, interpuesta por la Sociedad Boliviana de Cemento SOBOCE y en su mérito, firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDP y EP 015-2014 emitida el 26 de marzo de 2014 por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, autoridad a la que se devolverán los antecedentes administrativos, sea cumpliendo la formalidades correspondientes.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



539

**Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes Santa Cruz del S.I.N. c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 72 a 81, interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación de legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO SCZ del SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0517/2014, pronunciada el 31 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 104 a 109; réplica de fs. 113 a 115; dúplica de fs. 118 a 119; notificación del tercero interesado de fs. 132; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala como antecedentes que dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0011OFE00056, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia de GRACO SCZ del SIN procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al impuesto al valor agregado (IVA), "Verificación Específica Crédito Fiscal" correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2007, estableciendo una deuda tributaria de 1.689.905 UFV's, equivalente a Bs 2.977.613; monto que incluye tributo omitido actualizado, la sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

El 28 de junio de 2012, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00176-12, y señala que se ratifica en todos los aspectos expuestos en la misma (sin indicar mayores fundamentos respecto a dicha resolución).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia GRACO SCZ del SIN señala que no es aceptable que la AGIT al confirmar lo resuelto por la instancia de Alzada y se deje sin efecto las observaciones sobre las Facturas Nos. 75, 110, 58, 59, 76, 77, 553, 284, 1, 81, 63, 80, 554, 1, 2, 11, 12, 286, 257, 57, 65, 81, 555, 289, 3, 1, 1805, 115, 58, 66, 82, 556, 3, 4, 258, 59, 68, 84, 557, 294, 18, 19, 4, 5, 6, 85, 259, 60, 69, 85, 18, 559, 21, 22, 6, 260, 86, 87, 560, 261, 7, 300, 2, 24, 14, 88, 113, 561, 87, 8, 26, 3, 17, 119, 72, 89, 562, 10, 28, pretendiendo validar la AGIT estas notas fiscales otorgando la razón al recurrente con el crédito fiscal que no le corresponde porque las notas fiscales no se encuentran vinculadas a la actividad gravada signadas bajo el código 3 de la RD emitida por el SIN y tampoco presentó documentación contable y/o financiera que demuestre efectivamente que la transacción económica haya sido realizada en virtud de los arts. 36, 37, 40 del Cód. Com. (CCom), art. 8-a) de la L. N° 843, art. 8 del

D.S. N° 21530-Reglamento del IVA, art. 14-4, 5 y 6 del art. 70 ambos del Cód. Trib. boliviano, y la documentación presentada por el contribuyente, no puede ser considerada a efectos tributarios como medios probatorios de pago porque no permite verificar la constancia y entrega de los supuestos pagos en efectivo entre las partes, por lo que, conforme el art. 76 del Cód. Trib. boliviano, el contribuyente debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó para hacer valer su derecho al cómputo del crédito fiscal, por lo tanto, se evidenció la existencia de las facturas citadas que no cumplen con los requisitos en la normativa vigente, debiendo mantenerse la observación de estas notas fiscales antes mencionadas por el código 3.

Continúa indicando que las facturas observadas con Código 2 y 3, por ser facturas no vinculadas a la actividad gravada y sin documentos que respalden la realización efectiva de la transacción, pero que pretende validar crédito fiscal la AGIT que no ha sido desvirtuado en la etapa de fiscalización por el recurrente que tienen relación a las notas fiscales 10, 11, 12, 14, 13, 14, 13, 15, 15, 3, 17, 3, 17, 18, 5, 5, 6, 9, 20, 10, 7, 23, 19, 22, 8, 12, 21, 25, 9, 13, 27, facturas no vinculadas con la actividad gravada y sin documentos que respalden la realización efectiva de la transacción por lo que, se evidencia de los papeles de trabajo que el contribuyente tiene registros por conceptos de compras no relacionadas con su actividad, por consiguiente, estas notas fiscales al no encontrarse vinculadas con la actividad gravada no cumplen con los requisitos exigidos para ser válidas para el crédito fiscal, incumpliendo el art. 70.4) y 5) del Cód. Trib. boliviano, disposición complementaria con los arts. 36, 37, y 40 del CCom.

De lo expuesto, la aprobación de crédito fiscal depende también de requisitos esenciales y formales, que permitan establecer la existencia del hecho imponible y el SIN pueda considerarlos como válidos para fines fiscales, y debiendo probarse también que la operación existió a través de cualquier medio de prueba procesal, lo cual no sucedió en el caso de autos.

Continúa señalando que, el débito fiscal del IVA sobre la supuesta falta de facturación de la venta de una camioneta, el contribuyente presentó un contrato de compra venta de 26 de noviembre de 2007, entre Erwin Justiniano Roca (comprador) y los señores Kazumi Chávez Wakimoto y Patricia Andía Méndez en calidad de representante de la empresa Corporación Educativa Santa Cruz SA (vendedor), que indica la entrega del vehículo marca Toyota, clase Camioneta, tipo Hi Lux, modelo 2005, número de motor 2zr3378093, número de chasis JTFDL62650009463, CILINDRADA 2438 cc, color rojo, con número de Póliza de Importación 50077147, Placa 1398 LSK al señor Erwin Justiniano Roca y la precepción de \$us.14.000 de los representantes legales de la Corporación citada realizada el 16 de enero de 2008, pero que el importe de la venta del vehículo es de \$us.19.000, no obstante a la presentación del testimonio de Estados Financieros al 31 de diciembre de 2007, notas aclaratorias y el cuadro anexo I de altas y bajas de activos fijos al 31 de diciembre de 2007 presentados por el contribuyente se evidenció la baja con un monto de Bs 433.581,73; con una actualización según cuenta Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes de Bs 32.001,62; determinándose de esta manera al valor actualizado de la cuenta de vehículo por Bs 465.583,35; importe que no coincide con ninguno de los testimonios presentados por el contribuyente como descargo a la observación del débito fiscal, tampoco se encuentra dentro de sus libros de venta la factura de venta emitida por el contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA, a favor de Erwin Justiniano Roca o Banco los Andes Procrédit SA (comprador).

Asimismo, indica que, si bien el contribuyente presentó certificación de "SER" contrato de compra venta, una minuta de compra de transferencia todos los relacionados a la venta del vehículo antes mencionado; empero, fue realizada con dos individuos distintos de acuerdo a información obtenida del padrón SIRAT I, que Erwin Justiniano Roca no tiene representación legal sobre Banco los Andes Procrédit SA, por lo que, se evidencia que estos contratos se celebraron en periodos distintos al que refleja el cuadro de los activos fijos y los Estados Financieros 2007, y que la cuenta de vehículos en los Estados Financieros del contribuyente al 31/12/2007 refleja saldo cero "0", comprobándose que la venta del vehículo se realizó en el periodo noviembre de 2007, por lo que, la venta de la camioneta Hi Lux, color rojo con placa 1398 LSK, fue un ingreso no facturado por el contribuyente, por el cual se observó reparos a favor del fisco.

Continúa indicando que ante la discordancia que existe entre los documentos presentados como descargo y los Estados Financieros del contribuyente, el contribuyente tenía la carga de la prueba del art. 76 Cód. Trib. boliviano para demostrar la venta de la camioneta, y de acuerdo al art. 14 del citado código, no puede celebrarse un contrato entre particulares sobre materia tributaria que sea oponible al fisco, y en aplicación de los inc. a) y c) del art. 4 de la L. N° 843.

Finaliza manifestando que los reparos insertos en la R.D. N° 17-00176-12 demuestran que el contribuyente no cumplió a cabalidad con sus obligaciones tributarias y que la AGIT de forma errónea validó notas fiscales en la resolución impugnada, incurriendo en las observaciones legalmente establecidas por la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte Sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0517/2014 y por consiguiente, se mantenga firme y subsistente la RD 17-00176-12 de 28 de junio de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 30 de enero de 2015, que cursa de fs. 104 a 109, y señala lo siguiente:

Previo transcripción de los arts. 4, 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530; señala que, en el presente caso se tiene que las Facturas Nos. 10, 11, 12, 14,13, 14, 13, 15, 153, 17, 3, 17, 18, 5, 5, 6, 9, 20, 10, 7, 23 19, 22, 8, 12, 21, 25, 9, 13 y 27, corresponden a servicios de consultoría (honorarios profesionales), por lo que se debe resaltar que la presentación de servicios, contiene dos obligaciones una de hacer y otra de dar, por lo que su configuración está sujeta a la voluntad de las partes, establecidas a través de un contrato verbal o escrito y en ese sentido, que para la materialización del hecho imponible en el caso de la prestación de servicios se tiene que éste debe realizarse en territorio

nacional, las partes deben conocer sobre el inicio y la finalización de la prestación, fijar un precio, es decir, que el servicio prestado sea a título oneroso, el cual debe respaldarse con la emisión de una factura.

En ese sentido, indica que la materialización del hecho imponible, debe respaldarse mediante la factura o nota fiscal original, documentación contable según lo establecen los arts. 36, 40 y 44 del CCom, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de deducir la carga fiscal, pues de lo contrario se estaría frente a una simulación del negocio, situación ante la cual correspondería la aplicación del art. 8-II del Cód. Trib. boliviano, en tanto, que la onerosidad debe quedar demostrada a través de medios fehacientes de pago y documentación contable y financiera que demuestre el pago efectuado.

En ese sentido, indica que las Facturas Nos. 10, 11, 12, 14,13, 14, 13, 15, 153, 17, 3, 17, 18, 5, 5, 6, 9, 20, 10, 7, 23 19, 22, 8, 12, 21, 25, 9, 13 y 27 fueron emitidas por Servicios de consultoría (Honorarios Profesionales), respaldadas con contratos suscritos con Consultores Académicos, y que los pagos de las citadas facturas fueron registrados en los comprobantes de egreso y su cobro en la boleta de Honorarios, por lo que se tiene su conformidad y la presentación del servicio fue realizada en virtud a los contratos de servicio; estableciéndose en virtud al art. 76 del Cód. Trib. boliviano, el contribuyente demostró que las transacciones están vinculadas con la actividad gravada del contribuyente y respaldó sus transacciones con documentos contables y medios de pago, demostrando la procedencia de los créditos impositivos conforme el art. 70-4) y 5) del Cód. Trib. boliviano.

Prevía transcripción de los arts. 3 de la L. N° 843 y 17.1) del Cód. Trib. boliviano, indica que la Administración Tributaria en la determinación de ingresos no declarados por la venta de un vehículo consideró el monto de la baja del activo de la Cuenta Vehículos, el 30 de noviembre de 2007, debido a que la documentación presentada por el contribuyente presentaría inconsistencias, aspecto en desacuerdo por el sujeto pasivo porque la transferencia del bien se perfeccionó el 8 de febrero de 2008; al respecto, manifiesta que, contablemente la baja de un activo fijo, sea por obsolescencia, venta o dación en pago, tiene como efecto la cancelación de todas las cuentas relacionadas a éste y que forman parte de su valor, dejando de pertenecer a la empresa y su propiedad transmitida a un tercero o procediéndose a su destrucción, y en el presente caso, los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2007, reflejan un saldo de "0" en la Cuenta de Vehículos porque en dicha gestión el vehículo como activo fijo fue dado de baja a través de una venta, transacción, que según el Libro Diario, fue registradas el 30 de noviembre de 2007.

En tal sentido, y tal como afirma el contribuyente, el 30 de noviembre de 2007, el contribuyente recibió el pago de Bs 108.220.- empero, dicho pago no constituye el Valor en Libros del Vehículo de Bs 433.581,73; (saldo a 11 de enero de 2007 más el ajuste por inflación y tenencia de bienes), procedió a contabilizar el ingreso de Bs108.220.- cerró la cuenta depreciación acumulada asociada al activo por el saldo de Bs207.490,34; y registró una pérdida por la diferencia de Bs 117.871,39; imputando éstos débitos contra la cuenta de activo Vehículo Automotores por el total de Bs 433.581,73. En ese contexto, con la baja del activo, la empresa perdió todos los derechos sobre dicho bien y los transmitió a quién efectuó el pago (tercero), haciéndose evidente que la enajenación o la transmisión, de dominio del vehículo camioneta Toyota, Hi Lux se configuró el 30 de noviembre de 2007, pues la baja del activo constituye el acto equivalente que refiere el art. 4-a) de la L. N° 843 para la configuración del hecho imponible, debiendo emitirse en ese momento la respectiva factura, lo cual no sucedió en el presente caso.

Continúa señalando respecto al valor de la venta del bien, la determinación de la AT sobreestimó el valor de vehículo porque sin tomar en cuenta el valor en Libros del bien, ya incluía el ajuste por inflación y tenencia de bienes, y para la cuantificación de la base imponible volvió a incluir este concepto, generando un valor mayor al que efectivamente correspondía al costo del activo y la administración tributaria tampoco tomó en cuenta que el contribuyente al momento de registrar la venta y dar de baja el activo, solo recibió el pago de Bs108.220; lo que hace que el valor de la transacción sea menor al establecido por la AT; sin embargo, siendo que el propio contribuyente adicionalmente proporcionó documentación de descargo con diferentes montos sobre el valor de la venta de la camioneta, por lo que, corresponde verificar el precio de venta efectivo, es así que, si bien el contrato de venta de 26 de noviembre de 2007, refiere que la venta del vehículo fue efectuada por un valor de \$us.14.000.- equivalente a Bs 108.220; al tipo de cambio de 7.73 bs/\$us vigente el día de la venta, dicho importe no coincidiría con el registro contable pero de un análisis de la Certificación SER, se observa que el comprador Erwin Justiniano Roca, no coincide con el comprador registrado en el Sistema RUAT, Banco Los Andes Procrédit SA y toda vez que el contrato no cumple con las formalidades para ser considerado como instrumento público, carece de validez probatoria y no puede ser considerado para fines tributarios.

Respecto a la existencia de contradicciones entre el Contrato de Venta y la Minuta, mismos que serían oponibles al fisco según el art. 14 del Cód. Trib. boliviano; señala que, si bien la administración tributaria en aplicación del citado artículo, puede apartarse de las condiciones contractuales definidas en los mismos, empero, en el presente caso, no corresponde la aplicación del art. 14 del Cód. Trib. boliviano, pues como se estableció precedentemente, su valoración en compulsas con la documentación contable permitió a la AGIT establecer la verdad material de la transacción observada por la AT, entidad que por el contrario, se limita a rechazar los mismos ante la existencia de contradicciones, sin efectuar un análisis integral de la prueba, ni ofrecer prueba adicional que respalde la cuantificación de la base imponible para el débito fiscal IVA en Bs 465.583.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.2 de la Autoridad de Impugnación Tributaria, respecto a los tres requisitos que deben tener las transacciones para que se beneficien con el crédito fiscal, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0490/2007 y como jurisprudencia la Sentencia Constitucional N° 0757/2003-R de 4 de junio.

Finaliza ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y señala que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0517/2014.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 22 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notificó a Patricia Andia Méndez en calidad de representante legal de la Corporación Educativa Santa Cruz SA con la Orden de Verificación N° 0011OFE00056, con alcance a los periodos enero a noviembre de 2007, correspondiente al IVA. Asimismo notificó el Requerimiento N° 00106566 y la Nota CITE: SIN/GGSC/DFFE/NOT.0899/2011, solicitando: Declaraciones Juradas del IVA e IT; Libro de Compras y Ventas IVA; notas fiscales de respaldo al débito fiscal y crédito fiscal IVA; extractos bancarios, planillas de sueldos; planilla tributaria y cotizaciones sociales, comprobantes de ingreso y egreso con respaldos; estados financieros y dictamen de la gestión 2007; plan de cuentas contables; libros de contabilidad (diario y mayor); pólizas de importación; contratos con proveedores, detalle de activos fijos y depreciaciones; u cualquier documentación adicional requerida en el transcurso de la fiscalización, conforme fs. 2 a 4 de antecedentes administrativos, cuerpo 1.

2. El 24 de febrero de 2012, de acuerdo al acta de recepción de documentación, el sujeto pasivo presentó fotocopias de: Formularios 200 y 400; plan de cuentas; balance de sumas y saldos; estados financieros; testimonio de constitución; libros de compras y ventas IVA; originales de comprobantes de ingresos y egresos; libro diario y comprobantes de traspasos, conforme consta a fs. 23 de antecedentes administrativos, cuerpo 1.

3. El 4 de mayo de 2012, la administración tributaria emitió actas de contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 30717, 30718, 30719 y 30720, por la presentación de los libros de compras IVA en medio magnético por los periodos fiscales enero a marzo 2007, abril a junio 2007, junio a septiembre 2007 y octubre a noviembre 2007, incumpliendo el art. 2 de la RND 10-0047-05, sancionándolo con el importe de 500 UFV por cada periodo fiscal; 30727, por la falta de entrega de toda la información requerida por el SIN durante la fiscalización, incumpliendo lo establecido en los arts. 70 y 100 del Cód. Trib. boliviano, por lo que lo sanciona con una multa de 3.000 UFV; Nos. 30726, 20728, 30730, 30731, 30729 por Incumplimiento al deber formal en el registro incorrecto de notas fiscales en sus libros de compras IVA, de los periodos enero a noviembre 2007, incumpliendo el art. 47 de la RND 10-0016-07, imponiéndole una multa de 1.500 UFV por cada periodo fiscal, conforme consta a fs. 3363 a 3372 de antecedentes administrativos, cuerpo XVII.

4. El SIN emitió Informe Cite: SIN/GGSC/DF/FE/INF/0607/2012 de 18 de mayo, en el que establece la existencia de facturas que no cumplen con los requisitos establecidos en la normativa vigente, clasificadas: 1) Ausencia de la factura original; 2) Facturas no vinculadas a la actividad gravada; 3) Transacciones no realizadas efectivamente; y 4) Facturas que no cumplen con aspectos formales, también observa la venta de la camioneta Hi Lux porque no fue facturada, determinando preliminarmente la deuda tributaria en 1.897.955 UFV, equivalente a Bs 3.328.539; monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por Incumplimiento de Deberes Formales, de acuerdo a fs. 3373 a 3385 de antecedentes administrativos, cuerpo XVII.

5. El 25 de mayo de 2012, el SIN notificó al representante legal de la Corporación Educativa Santa Cruz SA, con la Vista de Cargo N° 7912-0011OFE00056-0093/2012 de 18 de mayo, en la que se estableció la liquidación previa de la deuda tributaria por el importe de 1.897.955 UFV, equivalente a Bs3.328.539, incluyendo los conceptos señalados anteriormente, otorgándole el plazo de 30 días para la presentación de los descargos respectivos o pague la deuda determinada, conforme consta a fs. 3386 a 3397 de antecedentes administrativos, cuerpo XVII.

6. Después de los descargos presentados por el contribuyente, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00176-12 de 28 de junio de 2012, que determinó las obligaciones impositivas que ascienden a 1.689.905 UFV, equivalente a Bs2.977.613; monto que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, la multa por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales del IVA, correspondiente a los periodos fiscales de enero a noviembre de la gestión 2007, conforme fs. 6646 a 6660 de antecedentes administrativos, cuerpo XXXIII.

7. Posteriormente, fue motivo de la emisión de resolución de alzada en dos oportunidades, y anuladas las mismas por la AGIT, a efectos que la ARIT Santa Cruz se pronuncie expresamente sobre las cuestiones planteadas en el recurso de alzada por el sujeto pasivo. Por lo expuesto, la ARIT se pronunció por tercera vez, emitiendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0896/2013 de 23 de diciembre, que revocó parcialmente la RD N° 17-00176-12 de 28 de junio de 2012, dejando sin efecto el tributo omitido por 153.573,48 UFV's porque la empresa recurrente determinó incorrectamente el IVA, beneficiándose indebidamente de un crédito fiscal que no cumplía a cabalidad con los requisitos establecidos en la norma, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago; manteniendo firme y subsistente el Tributo Omitido por 498.766,46 UFV's y la multa por Incumplimiento de Deberes Formales por 25.000,00 UFV's, debiendo la Administración Tributaria reliquidar la deuda tributaria a la fecha de pago conforme los arts. 47 y 165 del Cód. Trib. boliviano; conforme el art. 212.a) de la L. N° 3092 (Título V del Cód. Trib. boliviano).

8. Contra dicha Resolución, el 28 de enero de 2014 la Gerencia de GRACO SCZ del SIN interpuso recurso jerárquico cursante a fs. 658 a 663 del Anexo 4, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0517/2014 de 31 de marzo de fs. 727 a 756 del citado anexo y a fs. 43 a 72 del expediente, el cual revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA N° 0896/2013 de 23 de diciembre, en la parte referida a las observaciones del Código 2 por las Facturas Nos 9186 y 14191; Código 3 por la Factura N° 119, y sobre los ingresos no facturados por la venta de una movilidad (parcialmente), manteniendo las observaciones por estas notas fiscales y el importe de la venta real del vehículo; consiguientemente, se modifica la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00176-12 de 28 de junio de 2012 de 1.689.905 UFV's a 1.338.313 UFV, monto que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y las multas por Incumplimiento de deberes formales, importe que debe ser actualizado a la fecha de pago conforme el art. 47 del Cód. Trib. boliviano; todo de conformidad a lo

previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. boliviano. Por consiguiente, la gerencia de GRACO SCZ del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC-1975). Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 134 de obrados.

10. Consta también, el apersonamiento de Patricia Andia Méndez, representante legal del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA, quien como tercero interesado en el proceso, respondió en los términos del memorial que cursa de fs.153 a 158 de obrados, propugnando la resolución jerárquica y solicitando se declare improbadamente la demanda.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al establecer que: 1) El contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA cumplió con los requisitos establecidos por Ley, para beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró en las facturas de los Códigos 2 y 3 ya que presentó la documentación respectiva que respaldan las facturas observadas; y 2) determinar si correspondía el débito fiscal del IVA sobre la supuesta falta de facturación de la venta de la camioneta Hi Lux porque fue un ingreso no facturado por el contribuyente.

V. Análisis de la problemática planteada.

V.1. En relación al primer punto objeto de la litis.-

De la lectura de su demanda contenciosa administrativa, se entiende que la administración tributaria señaló que el reparo y observación establecidos sobre las facturas de los Códigos 2 y 3 presentadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria, no fueron desvirtuadas en la etapa de fiscalización por el contribuyente, ya que las Facturas no se encuentran vinculadas a la actividad gravada y no tienen documentos que respalden la realización efectiva de la transacción, por lo que validó erróneamente crédito fiscal la AGIT.

Por su parte, la AGIT, confirmó esta parte del acto administrativo de la entidad demandante ya revocado por la ARIT; por consiguiente, aprobó las notas fiscales por considerarlas totalmente válidas para acceder al derecho del crédito fiscal IVA, correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de estas notas fiscales, a fin de conceder razón al demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente los requisitos con los que debe cumplir una nota fiscal para ser sujeta de crédito, siendo el art. 8-a) de la L. N° 843 que con meridiana claridad establece: "Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras, servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Así también el art. 8 en su primer párrafo del D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamentario de la L. N° 843 sobre el mismo tema prevé: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo".

En ese sentido, en complementación con lo anteriormente señalado, para que el eventual contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró, debe cumplir con tres de los requisitos establecidos en los arts. 4, 5, 7 y 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, que son: 1) La transacción debe estar respaldada con la factura original, 2) Que la factura se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, siendo los dos últimos requisitos observados por el SIN, por lo cual, son los que resultan relevantes al presente caso y debiendo circunscribirse el análisis solamente respecto al segundo y tercer requisito.

De la misma forma, el análisis de la vinculación o no de las compras con la actividad gravada, debe realizarse en concordancia con lo establecido en los arts. 7, 8 y 15 del DS N° 24051, dado que las compras que generen crédito fiscal IVA deben tener relación con los gastos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible, a condición de que estén vinculadas con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.

Asimismo, es preciso señalar que conforme el art. 76 del Cód. Trib. boliviano, claramente se establece que quién pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, entendiéndose por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria.

Bajo la normativa legal descrita precedentemente, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que de la verificación de los documentos de descargo presentados por el contribuyente con la notificación de la Orden de Fiscalización y posteriormente en el término establecido en el art. 98 de la Cód. Trib. boliviano, notificado con la vista de cargo respectiva y como resultado del proceso de determinación, el SIN elaboró el papel de trabajo denominado "Análisis y Valoración de los descargos a las observaciones a la Vista de Cargo N° 7912-00011OFE00056-0093/2012 por periodo", en el que se advierte la depuración de crédito fiscal clasificado en Código 1, sin factura original; Código 2, no vinculada a la actividad gravada; Código 3, facturas sin documentos que respalden la realización efectiva de la transacción y Código 4, facturas que no cumplen las formalidades establecidas en la normativa aplicable al efecto, y al llegar como reclamos solamente los Códigos 2 y 3 por la entidad ahora demandante, debiendo realizarse el análisis solamente de las facturas observadas en los Códigos citados.

Ahora bien, previo análisis de las facturas observadas, resulta preciso definir anticipadamente cuál es la actividad gravada por la que la Corporación Educativa Santa Cruz SA, es responsable del IVA y de esa forma determinar si las compras declaradas y observadas tienen vinculación o no con dicha actividad. En ese sentido, de acuerdo al reporte consulta de padrón cursante a fs. 3557, cuerpo XVIII de

antecedentes administrativos, se tiene que la actividad principal del contribuyente es enseñanza preescolar, primaria y secundaria, por lo que, a efectos del cómputo del crédito fiscal, las compras deberán estar vinculadas con las actividades referidas conforme a la normativa tributaria descrita.

Por lo expuesto, y de una revisión de las facturas observadas Nos. 1508, 21068, 1913, 15325, 1578, 69777, 44364, 5308, 16643, 671, 4544, 1887, 18364 y 14420 pertenecientes al Código 2; se advierte que éstas corresponden a compras referidas a botellones de agua mineral, cintas Fullmark, tarjetas personales, materia escolar: pinturas, pinceles, láminas plásticas, cartulinas, acrílex; material de escritorio, talonarios de salida, pago envío por correo, grifos para equipo de botellones de agua y fotocopias de planos, debiendo considerar que los gastos de agua, como de los grifos resultan necesarios por el factor climático de Santa Cruz, respecto a las tarjetas personales, son gastos relacionados para la presentación del personal directivo de la corporación educativa y dichos gastos fueron descritos de acuerdo a la Nota de Pedido N° 1985 y Nota de pedido de material para el departamento del área administrativa cursante a fs. 3688 del cuerpo IXX y fs. 4337 del cuerpo XXII de antecedentes administrativos, por lo que, resultan necesarios dichos gastos porque corresponden a gastos administrativos y además porque tales gastos de administración se encuentran relacionados a la materia, de uso por el alumnado como también por el personal administrativo del contribuyente Corporación Educativa Santa Cruz SA, por consiguiente, se encuentran vinculados con la actividad gravada, enseñanza preescolar, primaria y secundaria, por lo cual, fue correcta la determinación de la AGIT de confirmar la decisión establecida en instancia de alzada, que dejó sin efecto la depuración de dichas facturas observadas erróneamente por el SIN.

Ahora bien, resulta necesario hacer notar que, las Facturas N° 9186 referida a mensajería y Courier, con un importe de Bs 190; equivalente a un crédito fiscal de Bs 25.- y N° 14191 referida a fotocopias de planos, con un importe de Bs 303.00; equivalente a un crédito fiscal de Bs 39.- las cuales también pertenecen al Código 2 reclamado; sin embargo, cabe señalar que de tales Facturas, no corresponde el crédito fiscal del IVA a favor del contribuyente porque si bien se encuentran registradas en sus comprobantes de egresos respectivos pero en la primera factura no se consigna el concepto del gasto realizado y la segunda factura citada, no demuestra que el gasto de la transacción se encuentre relacionado con la actividad principal de la corporación educativa, es decir, con la actividad gravada y por tal aspecto no fue reconocido dicho crédito fiscal como acertadamente se estableció por la AGIT; por consiguiente, no existe trasgresión alguna por parte de la Autoridad demandada en cuanto a las facturas observadas del Código 2 y no resulta evidente el reclamo de la entidad ahora demandante de las facturas del Código 2.

Continuando con el análisis de las facturas reclamadas por el SIN, y de una revisión de las Facturas Observadas Nos. 75, 110, 58, 59, 76, 77, 553, 284, 1, 81, 63, 80, 554, 1, 2, 11, 12, 286, 257, 57, 65, 81, 555, 289, 3, 1, 1805, 115, 58, 66, 82, 556, 3, 4, 258, 59, 68, 84, 557, 294, 18, 19, 4, 5, 6, 85, 259, 60, 69, 85, 18, 559, 21, 22, 6, 260, 86, 87, 560, 261, 7, 300, 2, 24, 14, 88, 113, 561, 87, 8, 26, 3, 17, 119, 72, 89, 562, 10, 28 pertenecientes al Código 3; se advierte que de la revisión minuciosa de las mismas, todas corresponden a servicios de consultoría, por lo que es menester señalar que en la prestación de servicios, su configuración está sujeta a la voluntad de las partes, establecidas a través de un contrato de servicios, sea éste verbal o escrito y conforme a la normativa tributaria, para la materialización del hecho imponible para el presente caso (prestación de servicios) dicho servicio debe realizarse en el país, las partes deben conocer sobre el inicio y la finalización de la prestación y naturalmente establecer un precio, por lo que, se debe prestar un servicio a título oneroso, el cual debe ser respaldado con la emisión de una factura. En ese sentido, se determina que la materialización del hecho imponible, debe estar respaldada mediante la correspondiente factura o nota fiscal original, documentación contable conforme los arts. 36, 40 y 44 del CCom, por lo tanto, la onerosidad debe quedar demostradas a través del medio de pago, ya sea mediante cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago, documentación contable y financiera que demuestre efectivamente el pago realizado.

Ahora bien, en cuanto las facturas citadas, fueron observadas por la administración tributaria porque los servicios prestados no demuestran que la transacción haya sido efectivamente realizada, por consiguiente, éste tribunal solamente realizará el análisis respecto al tercer requisito que el sujeto debe acreditar para beneficiarse del crédito fiscal de las facturas citadas porque aparentemente no se pudo verificar la constancia y entrega de los supuestos pagos en efectivo entre las partes.

En ese sentido, y de una revisión de los antecedentes administrativos, se advierte que de los papeles de trabajo nombrado "Análisis y valoración de los descargos a las observaciones de la vista de cargo" cursante a fs. 6529 a 6629 del cuerpo XXXIII de antecedentes administrativos, la observación específica del Código 3, es porque no existe respaldo de los pagos realizados; sin embargo, dichas transacciones cuentan con comprobantes contables, además que la documentación de descargo, evidencia que las facturas observadas, fueron emitidas por el concepto de servicios de consultoría por honorarios profesionales, respaldados con los contratos suscritos con los Consultores Académicos, en los que se establecieron claramente que los contratistas tienen la obligación de facturar por cada pago que reciban, y tales pagos percibidos de las mencionadas facturas fueron detalladamente registrados en los comprobantes de egreso y su cobro acreditado en las papeletas o boletas de honorarios, por lo que, dichas boletas establecen el total pagado con su respectivo sello de caja y firma de conformidad de cancelado por los interesados; en ese sentido, se tiene que claramente los documentos de descargo, demostraron que el pago fue realizado en efectivo y más aún, cuando existe la conformidad de pago y la prestación del servicio fue realizada precisamente en virtud a los contratos de servicios que se suscribieron con los interesados, dando estricto cumplimiento al art. 76 del Cód. Trib. boliviano el sujeto pasivo.

Por consiguiente, se concluye que la determinación de la AGIT, que confirmó la Resolución de Alzada, que dejó sin efecto las observaciones establecidas erróneamente por el SIN respecto a las Facturas citadas del código 3) por el incumplimiento al tercer requisito "que la transacción haya sido efectivamente realizada", resulta correcta y no implicó la vulneración de la normativa tributaria y derechos de la entidad demandante; sin embargo, es necesario hacer notar que únicamente la Factura N° 119 del Código 3, no tiene los elementos suficientes que demuestren que el pago de la transacción evidentemente se haya realizado porque no existe constancia de su registro en el comprobante de egreso y tampoco hay constancia de su cobro, por lo que al no haber cumplido con el art. 76 del Cód. Trib. boliviano el contribuyente respecto a ésta nota fiscal, acertadamente la AGIT dejó sin efecto la determinación en Alzada que por error en el número de factura le otorgó el crédito

fiscal sin que corresponda porque no cuenta con medios de pago la Factura N° 119 para el beneficio del crédito fiscal correspondiente, por lo que, no resulta evidente el reclamo del SIN en relación a este punto porque fue correcta la determinación de la autoridad demandada.

En cuanto a las Facturas Nos. 10, 11, 12, 14, 13, 14, 13, 15, 15, 3, 17, 3, 17, 18, 5, 5, 6, 9, 20, 10, 7, 23, 19, 22, 8, 12, 21, 25, 9, 13, 27, 9, 13 y 27 observadas porque no estarían vinculadas con la actividad gravada y no tienen documentos que respalden la realización efectiva de la transacción, las cuales pertenecen a los Códigos 2 y 3; cabe señalar que, de igual manera que los párrafos anteriores, éstas facturas corresponden a servicios de consultoría (honorarios profesionales) y como ya se explicó ut supra para la materialización del hecho imponible debe respaldarse mediante la factura o nota fiscal original y documentación contable y la onerosidad del servicio prestado debe demostrarse a través de medios de pago: cheques, tarjetas de crédito, u otros medios fehacientes de pago, así como la documentación contable y financiera que demuestre que el pago efectivamente se realizó, y dichos servicios se encuentran respaldados con los contratos suscritos con los consultores Académicos, en los cuales, se estableció la obligación que tienen los contratistas de facturar cada pago que reciban y los pagos a las facturas están registrados en los comprobantes de egreso y su respectivo cobro a través de las boletas de honorarios, en las que se figura el total pagado con el sello respectivo de caja y la firma de los contratistas manifestando su conformidad.

Por lo expuesto, se evidencia claramente la vinculación con la actividad gravada y el pago fue efectuado en efectivo, del que se tiene la conformidad de los interesados y la prestación del servicio prestado fue demostrado en virtud a los contratos de servicios, por consiguiente, como ya se señaló, el contribuyente cumplió con la carga de la prueba establecida en el art. 76 del Cód. Trib. boliviano y por tanto no resulta cierto el reclamo de la entidad demandante respecto a las facturas citadas del Código 2 y 3 por la supuesta falta de respaldo contable que demuestren la efectiva realización de la transacción y que este vinculable de los mismos.

V.2. Determinar si correspondía el débito fiscal del IVA sobre la supuesta falta de facturación de la venta de la camioneta Hi Lux porque fue un ingreso no facturado por el contribuyente.

Este aspecto fue identificado como segundo objeto de la Litis, sobre el que la Administración Tributaria en su acción señaló que el contrato se celebró en periodos distintos al que refleja el cuadro de los activos fijos y los Estados Financieros 2007, y que la cuenta de vehículos en los Estados Financieros del contribuyente al 31/12/2007 refleja saldo cero "0", comprobándose que la venta del vehículo se realizó en el periodo noviembre de 2007, y por tanto la venta de la camioneta Hi Lux, color rojo con placa 1398 LSK, fue un ingreso no facturado por el contribuyente, por el cual se observó reparos a favor del fisco.

Por su parte, la AGIT, revocó esta parte del acto administrativo de la entidad demandante y señaló que el valor de la venta del vehículo fue sobreestimado por el SIN porque no tomó en cuenta que el valor en Libros del bien ya incluía el ajuste por inflación y tenencia de bienes, volviendo a incluir este concepto para la cuantificación de la base imponible, generando un valor mayor al que efectivamente correspondía al costo del activo, y que la Corporación Educativa Santa Cruz SA al momento del registro de la venta y dar de baja el activo solamente recibió Bs 108.220; correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de la venta de la camioneta, a fin de conceder razón a la entidad demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente que de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el SIN en el proceso de fiscalización iniciado mediante Orden de Fiscalización N° 0011OFE00056 contra el contribuyente, observó la venta de un vehículo en el periodo noviembre de 2007, tomando en cuenta la baja de la cuenta Vehículo en su anexo 1 "activos fijos" cursante a fs. 3329 a 3330, cuerpo XVII de antecedentes administrativos, por Bs 465.583.- monto que incluye el Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes (AITB); por lo que presentó descargos a la vista de cargo, los comprobantes de ingreso de 30 de noviembre de 2007, en el que se establece que recibió el pago inicial de Bs 108.220.- y la transferencia se perfeccionó el 8 de febrero de 2008, por un importe de Bs 145.350.- de acuerdo a la certificación del Gobierno Municipal Santa Cruz, adjunta como descargo, como también el documento privado de transferencia preliminar de vehículo y Minuta de Transferencia de Vehículo con reconocimiento de firmas, documentos que cursan a fs. 6482 a 6486, 6502 a 6503 y 6519 a 6520 del cuerpo XXXIII de antecedentes administrativos; sin embargo, dichos documentos fueron desestimados por la administración tributaria con el argumento que existen contradicciones respecto a los importes, periodos y nombre del comprador, considerando que conforme al art. 14 del Cód. Trib. boliviano, tal documentación es inoponible al fisco, por lo que, consideró el 30 de noviembre de 2007 como fecha para el perfeccionamiento del hecho imponible.

De lo señalado, y conforme al libro diario de fs. 835 del cuerpo V de antecedentes administrativos, se evidencia que el vehículo como activo fijo fue dado de baja a través de su venta, la cual fue registrada el 30 de noviembre de 2007; empero, el pago que recibió en dicha fecha fue de Bs 108.220; pero no como pago parcial, afirmado erradamente por el SIN, sino como pago total de la venta, pues considerando el valor en libros del vehículo de Bs 433.581,73; saldo al 1 de enero de 2007 más el ajuste por Inflación y tenencia de bienes, procedió a contabilizar el ingreso de Bs 108.220.- cerró la cuenta depreciación acumulada asociada al activo por el saldo de Bs 207.490,34; y registró una pérdida por la diferencia de Bs 117.871,39; imputado éstos débitos contra la cuenta de activo vehículos automotores por el total de Bs 433.581,73. En ese sentido, resulta necesario señalar que, siendo que con la baja del activo, la empresa perdió todos los derechos sobre dicho bien y lo transmitió a quien efectuó el pago; es decir, un tercero, por lo que la enajenación o la transmisión de dominio de la camioneta Toyota Hi Lux evidentemente se realizó el 30 de noviembre de 2007, porque justamente la baja del activo, constituye el acto equivalente que establece el art. 4-a) de la L. N° 843 para que se produzca el hecho imponible, debiendo emitirse en ese instante la factura respectiva. Ahora bien, respecto al valor de la venta de la camioneta, cabe señalar que, no resulta evidente el reclamo de la administración tributaria en cuanto a ingresos no declarados derivados de dicha venta porque se debe considerar que la entidad demandante, como ya se señaló, no tomó en cuenta que el valor del saldo de la cuenta vehículos al 31 de diciembre de 2007, ya incluía el monto por ajuste por inflación y tenencia de bienes, sin embargo, volvió a incluir el monto de Bs 32.001,62; por dicho concepto, obteniendo un el importe total de Bs 465.583.- del que erróneamente surge un débito fiscal de Bs 60.526; porque el SIN otorgó un valor erróneo del valor de la camioneta, sobreestimó el valor del vehículo por incluir por segunda vez el importe por concepto de ajuste por inflación y tenencia de bienes, conforme se evidencia en el valor en libros del bien

(camioneta) cursante a fs. 64, 3329 y 3320 del cuerpo I y XVII de antecedentes administrativos, por lo que, en la cuantificación de la base imponible del bien fue nuevamente incluido este concepto y por tal circunstancia, generó un valor, mayor al que efectivamente correspondía al costo de la camioneta.

En ese sentido, y si bien el contribuyente presentó el contrato de venta de 26 de noviembre de 2007, la Minuta de 16 de enero de 2008 y la Certificación SER de 12 de junio de 2012, en los que figura como valor de la transacción los importes de \$us.14.000.-, \$us.19.000.- y Bs 145.350; respectivamente, cabe señalar que, en la Certificación SER, se observa que el comprador consignado en el citado contrato, Erwin Justiniano Roca, no coincide con el comprador registrado en el sistema RUAT, que señala al Banco Los Andes Procrédit SA, se debe considerar que dicho contrato no cumplía con los requisitos para ser un instrumento público, y además que, la minuta fue suscrita por los representantes legales de la Corporación Educativa Santa Cruz SA y Pablo Alberto Gonzales López como gerente general del Banco Los Andes Procrédit SA, consignando como monto de la venta la suma de \$us.19.000.- y al tipo de cambio de esa fecha era 7.65 bs/\$us, por lo que equivale a Bs 145.350.-, y dicho monto coincide con el importe que fue registrado posteriormente en el Certificado SER ante el Gobierno Municipal de Santa Cruz, información que además forma parte del Sistema Único de Registro para la Administración Tributaria Municipal; por consiguiente, de la compulsión de la documentación referida se evidencia que el valor de la transacción alcanzaría a Bs145.350.- y no como erradamente determinó el SIN incumpliendo sus amplias facultades establecidas expresamente en el art. 100 del citado Cód. Trib. boliviano, puesto que se limitó a señalar que no valoraba las pruebas de descargo con el endeble argumento que existía inconsistencias en la documentación de descargo, por lo que, habiendo determinado la AGIT correctamente el monto del valor de la venta de la camioneta, no resulta cuestionable el reclamo del SIN en cuanto a este punto.

V.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del del análisis y fundamentación hasta aquí efectuados, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que no resultan evidentes los reclamos de la parte demandante puesto que las facturas observadas en su demanda, sí cumplen con los requisitos esenciales para que el contribuyente se beneficie del crédito fiscal porque están vinculadas a la actividad gravada del contribuyente y tienen el respaldo probatorio contable y de pago fehaciente que respaldan la efectiva realización de las transacciones y el hecho generador de la venta de la camioneta Toyota Hi Lux evidentemente se perfeccionó en el periodo de noviembre de 2007 por el monto de la venta de Bs 145.350.-, GIT-RJ 0517/2014 de 31 de marzo, no incurrió en transgresión alguna de las normas jurídicas citadas, habiendo realizado una correcta y adecuada interpretación de las disposiciones legales en las que fundó su decisión.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0517/2014 de 31 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 72 a 81, interpuesta por el representante de legal de la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0517/2014 de 31 de marzo dictada por la AGIT.

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

Relatora: Magistrada Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



541

Atlántida S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Atlántida S.R.L., en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0103 de 20 de enero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: la demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 44, interpuesta por José Ernesto Soljancic Pedraza en calidad de representante legal de la Sociedad de Responsabilidad Limitada ATLANTIDA SRL., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 82 a 84; la réplica de fs. 120 a 122; dúplica de fs. 130-131 y los antecedentes de la resolución impugnada.

CONTENIDO DE LA DEMANDA.

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

La parte demandante señala que el 25 de marzo de 2013 procedió a la importación de muebles melamínicas adquiridos al amparo de la Factura comercial N° 001/2013 emitida por el proveedor ARVY Industrias Movies Ltda., y DUI C-18542.

Que una vez validada la DUI de referencia y pagados que fueron los impuestos, fue sorteada a canal amarillo, donde siguió la duda sobre la partida arancelaria y tipo de producto a ser importado, por lo que el técnico aduanero dispuso realizar un aforo físico, el cual no despejó dudas y posteriormente consultó con Merceología de la Aduana Nacional de Bolivia, instancia que señaló que el SENASAG debía dar su opinión y criterio sobre la calidad del producto.

Refiere que posteriormente, el SENASAG emite la carta CE/ SENASAG/ASV-SC/IPV-07/001-13 de 9 de abril de 2013, ratificando la declaración de la DUI en cuanto se refiere a la calidad de la madera, señalando que se trata de un aglomerado de madera y no de madera maciza, significando ello, que por su composición no requiera certificación previa ni autorización del SENASAG, siendo la partida arancelaria declarada, la correcta; sin embargo, pese a ello, el 11 de abril de 2013, mediante Acta de Intervención, GRSCZSCRZI 25/2013, la Administración Aduanera Interior Santa Cruz, determinó equivocadamente la supuesta inexistente contravención de contrabando contravencional, conforme lo establecido en el inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492, por considerar la existencia de apropiación de partida arancelaria distinta y requerir certificación del SENASAG.

Que a pesar de ello, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-RS-139/13 de 6 de mayo de 2013 que confirma el acta de intervención contravencional y declara contrabando contravencional, determinando el comiso definitivo de la mercancía importada; resolución que fue impugnada mediante recurso de alzada ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, misma que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0673/13 de 2 de septiembre de 2013 y una vez impugnada la misma que hace referencia a muebles; mobiliario médico quirúrgico; artículos de cama y similares; aparatos de alumbrado no expresados ni comprendidos en otra parte, anuncios, letreros y placas indicadoras luminosos y artículos similares, construcciones prefabricadas; DUI que fue sorteada a canal amarillo, realizándose posteriormente el aforo documental, que permitió establecer una incorrecta clasificación arancelaria en la misma, puesto que el certificado de origen clasifica la mercancía como otros muebles y sus partes, muebles de madera del tipo utilizado en oficinas.

Que la administración aduanera notificó a la empresa demandante con el Acta de Intervención Contravencional GRSCZ-SCRZI-25/2013, una vez que el aforo documental permitió evidenciar que la mercancía detallada en el ítem 5 de la sub partida arancelaria la DUI antes señalada, consiste en muebles de oficina, fue clasificada incorrectamente en la sub partida arancelaria 94038900 por corresponder su clasificación arancelaria a la partida 9403.30.00.00, y requerir certificación de autorización para el Despacho Aduanero, emitida por el SENASAG, al tratarse de muebles de melanina, estos están compuestos por un porcentaje de madera; certificación que en el caso de autos, no fue debidamente acreditada en tiempo oportuno por la parte actora, conforme dispone el art. 119 el Reglamento a la Ley General de Aduanas y art. 84 de la L. N° 1990 (LGA), evidenciándose de antecedentes administrativos que la parte actora no desvirtuó fehacientemente la observación consistente en contrabando contravencional, correspondiendo en consecuencia, el comiso definitivo de la mercancía incautada, al ser evidente que la Empresa ATLANTIDA SRL., no acreditó oportunamente el certificado del SENASAG.

En lo que respecta a la partida arancelaria 9403.30.00.00, el texto de su redacción señala lo siguiente:

Convenios internacionales

Sección XX: Mercancías y productos diversos.

Capítulo 94: Muebles; mobiliario médico quirúrgico; artículos de cama similares; aparatos de alumbrado no expresados ni comprendidos en otra parte; anuncios, letreros y placas.

94.03 Los demás muebles y sus partes.

9403.30.00.00 Muebles de madera del tipo de los utilizados en oficinas.

El texto transcrito supra, permite concluir que la partida arancelaria 9403.30.00.00 es específica en cuanto se refiere a la clasificación de muebles de madera de tipo utilizado en oficina, consiguientemente, al no contar la parte actora con el certificado del SENASAG, con la finalidad de acreditar el hecho de que la mercancía que motiva la litis, es apta para su utilización conforme establece el art. 119 del Reglamento a la Ley de Aduanas, se colige que la entidad demandada actuó conforme a derecho.

V.1. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las prevenciones deducidas en la demanda, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0103/2014 de 20 de enero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 00673/2013 de 2 de septiembre, obró conforme a derecho, enmarcando su accionar en las disposiciones legales que sustentan esta decisión.

POR TANTO: La sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y 778 a 781 del C.P.C., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 44, interpuesta por la Empresa ATLANTIDA SRL., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0103/2014 de 20 de enero.

No suscribe el magistrado Pastor Segundo Mamani Vilca por ser de voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



542

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

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada legalmente por Verónica Jeannine Sandy Tapia, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada legalmente por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 35 a 41, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 82 a 86; réplica, duplica y los antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

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

La parte actora señala que con la facultad conferida por el num. I inc. 2 del art. 93 y 100 del Cód. Trib., detectó la no presentación por parte del imputante, del formulario correspondiente al IUE del periodo 03-2004, para posteriormente realizar la determinación sobre base presunta y emisión de la R.D. N° 31480037 de 20 de julio de 2007 ratificando la determinación calculada sobre base presunta por el IUE de marzo 2007, incluida la multa de Omisión de Pago igual al cien por cien sobre el monto del tributo omitido, misma que una vez firme y ejecutoriada, dio paso a la emisión del Proveído de Ejecución Tributaria 1228/2007, para posteriormente dar inicio a la ejecución tributaria emitiendo el 6 de septiembre de 2007 las notas a distintas instituciones, dando inicio a las medidas coactivas correspondientes. Que una vez emitida la información de Derechos Reales sobre la existencia de un inmueble a nombre del contribuyente Ronnie Germán Castro Flores, fue hipotecado el mismo a nombre de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales y una vez rechazada la prescripción

liberatoria y el 13 de septiembre de 2013 se notifica a la Gerencia Distrital Oruro con el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, impugnando el Proveído 24-03004-12.

I.2.- Fundamentos de derecho.

Señala que el proceso administrativo que motiva la litis, aplicó en forma correcta la ley, y sobre la prescripción indica que, de conformidad al código civil, los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece y comienza a correr desde que el derecho a podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo, sin embargo, señala que no hubo inactividad de la administración tributaria, ya que tiene el plazo de cuatro años para ejercer su facultad de ejecución tributaria, tiempo dentro el cual no dejó inactivas las acciones de cobro coactivo, sin embargo al AGIT sin efectuar ningún cómputo de la prescripción de los actos efectuados por la administración tributaria y sin realizar una revisión prolija o tener sustento legal, señala que se encontrarían prescritos los títulos de ejecución tributaria y la R.D. N° 31480037 de 20 de julio de 2007 sin tomar en cuenta que correspondía aplicar por analogía lo dispuesto por los arts. 340 y 1503-II del Cód. Civ., los cuales establecen que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor; añadiéndose a ello, el hecho de que y menciona que en ningún momento produjo la inactividad de la administración tributaria para hacer efectivo el cobro ya que las medidas se aplicaron desde el año 2007 hasta el 2013 en que se hipotecó el inmueble del contribuyente Ronnie Germán Castro Flores y se realizaban las medidas preparatorias tendientes al remate del mismo.

Que la revocatoria total de las actuaciones de la administración tributaria, dispuesta por la entidad demandada, vulnera el derecho constitucional que tiene la administración tributaria para proceder al cobro de sus deudas y vulnera el derecho al debido proceso en su vertiente igualdad jurídica de las partes en su doble vertiente de igualdad de trato y no discriminación, igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley, y no discriminación.

I.3.- Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 286/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando en todas sus partes el Proveído 25-3004-12 de 9 de noviembre de 2012.

II.- De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs. 82 a fs. 86, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que la administración tributaria emitió la Resolución Determinativa 31480037 por el IUE de la gestión marzo de 2004, con la cual fue notificado el contribuyente el 31 de agosto de 2007 y emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria GDO/DJ/UCCP.E.T. 1228/2007 de 23 de agosto de 2007. Notificado el 31 de agosto de 2007, por lo que el cómputo de la prescripción para la ejecución tributaria comenzó desde la notificación del mencionado título, es decir el 3 de septiembre de 2007, concluyendo el 3 de septiembre de 2011.

Indica que si bien la administración tributaria efectuó medidas coactivas con la finalidad de ejecutar la deuda tributaria, la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción que están establecidas en los arts. 61 y 62, por lo que al no haberse hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria dentro del plazo señalado, la facultad de la administración tributaria para ejecutar la misma, prescribió.

Que habiendo ocurrido el hecho generador de la deuda tributaria en vigencia de la L. N° 2492, en virtud a lo señalado por el art. 59 de la misma, prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria; norma que no requiere de la aplicación supletoria de ninguna otra, puesto que no existe vacío legal alguno en cuanto al plazo y cómputo para el ejercicio de la ejecución tributaria.

Refiere que en lo demás, la parte demandante se limita a efectuar consideraciones generales sin exponer razonamientos de carácter jurídico que no pueden ser suplidos por este tribunal.

Que el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOTV.3 señaló en las Resoluciones Jerárquicas Nos. 1672/2013 y 2082/2013 que respecto al cómputo de la prescripción corresponde remitirse al párrafo III del art 59 de la Ley 2492 que establece un término de 2 años desde el momento que adquirió calidad de Título de Ejecución Tributaria la resolución sancionatoria; asimismo cita como jurisprudencia lo señalado en la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre de 2013.

II.2.- Petitorio.

En función a lo señalado precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO: III.- Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación.

Consecuentemente, corresponde establecer el objeto de la controversia que se refiere a determinar si correspondía revocar el Proveído N° 25-3004-12 de 09 de noviembre de 2012, declarando prescrita la facultad de ejecución de la administración tributaria.

III.1.- En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que en el Anexo 1, a fs. 1 cursa la Vista de Cargo 4031228651 de 28 de febrero de 2007 que determinó una deuda tributaria de 56.029 UFV's por tributo omitido e intereses; a fs. 260 cursa la R.D. N° 31480037/2007 de 20 de julio que resolvió determinar de oficio las obligaciones del contribuyente, en la suma de 102.124 UFV's y sancionarlo con el 100% del tributo omitido. A fs. 52 cursa el Mandamiento de Embargo del inmueble de propiedad de Ronnie Germán Castro Flores, de 31 de octubre de 2012; de fs. 53-54 vta., cursa memorial de 5 de noviembre de 2012, mediante el cual el contribuyente interpone prescripción liberatoria; a fs. 60 cursa el Proveído 24-03004-12 de 9 de noviembre de 2012 que determina continuar con las medidas en etapa de ejecución tributaria, de conformidad al art. 110 de la L. N° 2492. A fs. 66 cursa el Proveído 24-03997-12 de 27 de diciembre de 2012 que determina continuar con las medidas de ejecución tributaria al haber adquirido el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria 1228/2007, calidad de firmeza.

Que una vez interpuesto el recurso de alzada, a fs. 6 del anexo 2 cursa Auto de Rechazo de 28 de noviembre de 2012, el cual con el argumento de que el recurso de alzada no será admisible contra medidas precautorias que se adopten a la ejecución tributaria, rechaza el mismo.

Posteriormente se sustancia el recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1189/2013 que revoca totalmente el Proveído 24-03004-12 de 9 de noviembre de 2012, dejando sin efecto por prescripción la facultad de cobro del IUE de marzo de 2004, más intereses y sanción por omisión de pago.

Que una vez interpuesto el recurso jerárquico por la Gerencia Distrital Oruro de Impuestos Internos, fue emitida la Resolución de Recurso Jerárquico 0286/2014 de 27 de febrero de 2014 que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1189/2013 (fs. 97 a 107 del anexo 2).

III.2.- Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece que:

La administración tributaria emitió la R.D. N° 3180037 de 20 de julio de 2007 que fue notificada al sujeto pasivo el 31 de julio de 2007 y el 31 de agosto de 2007 emitió el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria 1228 de 23 de agosto de 2007, iniciando el cómputo de prescripción para la ejecución tributaria el 3 de septiembre de 2007 y concluyendo el 3 de septiembre de 2011.

Que sobre el cómputo de la prescripción, el parág. III del art. 59 de la L. N° 2492 establece un término de 2 años para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias, iniciándose el cómputo de la prescripción desde el momento que adquirió calidad de título de ejecución tributaria la resolución sancionatoria, de conformidad al parág. III del art. 60 de la citada ley, implicando ello que el término antes señalado inició el 3 de septiembre de 2007 y concluyó el 3 de septiembre de 2011, tiempo en el cual la administración tributaria no ejerció su facultad de ejecución tributaria. Que si bien la administración tributaria tomó medidas coactivas con la finalidad de ejecutar la deuda tributaria, debe tenerse en cuenta que la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del término de prescripción, las cuales se detallan expresamente en los arts. 61 y 62 de la misma y consisten en la interrupción de la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con el inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. En función a lo señalado precedentemente, la confirmación de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LP2/RA 1189/2013 de 2 de diciembre, se ajusta a derecho.

Por lo demás, en el caso presente este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción de la parte actora, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio, puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción; en este sentido, la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante.

Que en el caso de autos, este Tribunal Supremo, en la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe, no encuentra vulneración a los principios del procedimiento administrativo, pues el administrado ha activado todos los sistemas recursivos que la ley le brinda, como procedimientos fundamentales para el control de la voluntad sancionadora de la administración, en el afán de solicitar modificación de una decisión con la cual disiente. Menos aún vulneración de derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad es la protección de los derechos fundamentales de los particulares, al no haber sido estos argumentados y expuestos en la acción, limitándose simplemente a copiar los recursos interpuestos en sede administrativa que merecieron resoluciones, y al haberse concluido el procedimiento administrativo con una resolución jerárquica clara que explica los motivos de su resolución, se concluye que se ha respetado el debido proceso adjetivo, que consagra la garantía de defensa en proceso en sus componentes de: derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada relacionada con los requisitos de motivación del acto administrativo que exprese fundamentos que llevan a la emisión del acto, aspectos que en el procedimiento administrativo de autos han sido observados.

Del análisis precedente, habiendo éste Tribunal de Justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, establece la inexistencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, en que hubiese incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del

Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 35 a 41 y en su mérito subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0286/2014 de 27 de febrero.

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

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



543

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 46 a 49 vta., subsanada a fs. 56, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 86 a 93, la réplica de fs. 118 a 119 vta., la dúplica de fs. 124 a 126; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria manifiesta que en uso de sus atribuciones conferidas por la L. N° 2492, notificó personalmente a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031835383 de 9 de noviembre de 2012, que determinó una deuda tributaria de 1.130.- UFV's; equivalente a Bs 2.022; importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. 143 del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al periodo fiscal 06/2005.

Que en 6 de diciembre de 2012, la citada contribuyente mediante nota solicitó la extinción de la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la referida Vista de Cargo, con el argumento de que habrían prescrito las facultades administrativas para determinar y cobrar las obligaciones tributarias, apoyándose en el art. 59 del Cód. Trib. boliviano y en respuesta, la administración tributaria emitió el Proveído N° 24-00-13 de 19 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción planteada por Francisca Fanny Alba Miranda en razón a que conforme a los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 del Cód. Trib. boliviano y 3 de la L. N° 154, las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles.

Que después del respectivo procedimiento, la contribuyente fue notificada con la R.D. N° 17-0092-13 de 26 de agosto, determinando de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo por la no presentación de la declaración jurada, por concepto del IVA del periodo fiscal junio de 2005.

En uso del derecho a la defensa, la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1214/2013 de 9 de diciembre, que dispuso revocar el Proveído N° 24-0072-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0092-13 de 26 de agosto de 2013.

Ante el perjuicio a los intereses del Estado, la administración tributaria planteó recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, objeto la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano, debido a que la norma suprema incluye a las deudas tributarias como imprescriptibles pues causan daño económico al Estado. De ahí, que cualquier acción u omisión de los administrados o sujetos pasivos sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provoca per se un daño económico efectivo al Estado.

Sostiene que el espíritu de la norma e intención del legislador fue prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. boliviano y que en base al principio de jerarquía, no se puede obviar la aplicación de disposiciones de carácter constitucional. Agrega, que de emitirse una Sentencia que dé cabida a la petición del contribuyente se ignoraría el principio interpretativo contenido en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, referido a los valores supremos y los principios de supremacía constitucional y seguridad jurídica o legalidad, entre otros.

De la misma forma, indica que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, siendo el motivo de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, lo que implica que la deuda tributaria del IVA por el periodo junio de 2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

Añade que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, equivocadamente, sostiene que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria y no así el tributo, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley en la aplicación de la prescripción extintiva.

Finalmente, indica que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio de la extinta Corte Suprema de Justicia, sentó jurisprudencia al señalar que la nueva Constitución Política del Estado ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-0092-2013 y Proveído N° 24-0072-13 de 19 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 86 a 93, contestó en forma negativa señalando que:

1.- En el caso presente el IVA correspondiente al periodo junio 2005, se establece que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha ley, y cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo al mes siguiente es decir julio 2005, por lo que el término de la prescripción aplicable de cuatro años se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009 y que al haber sido notificada la contribuyente con la R.D. N° 17-0092-13 en 3 de septiembre de 2013, han prescrito las facultades de la Administración Tributaria.

2.- No corresponde aplicar la imprescriptibilidad reclamada por el demandante, porque al art. 324 de la C.P.E. corresponde darle un sentido tributario de especial importancia, no pudiéndose dar una interpretación sin antes estar declarada por el órgano competente.

3.- La prescripción establecida en la ley se encuentra vigente, con las modificaciones hechas en las Leyes Nos. 291 y 317. En ese sentido, la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria no así del tributo, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas. Asimismo que con relación al art. 3 de la L. N° 154, este determina claramente que lo que prescribe son las acciones o facultades de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones, entre otras.

4.- Siguieron la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ/1161/2013 y AGIT-RJ/0894/2014.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- En 9 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó a Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031835383, que muestra el total de la deuda tributaria más sanción por la conducta de la contribuyente que asciende a 1.130.- UFV's, del impuesto IVA del periodo fiscal junio de 2005, que incluyen el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

- El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, solicitó la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IVA, y, en consecuencia, se deje sin efecto la Vista de Cargo N° 2031835383 de 9 de noviembre de 2012, siendo resuelto por Proveído N° 24-0072-13 de 19 de agosto de 2013, que determinó rechazar la prescripción mencionada, bajo el argumento de aplicación del art. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154.

- Que en fecha 3 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó a la contribuyente con la R.D. N° 17-0092-13 de 26 de agosto de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, por un importe que asciende a 1.152.- UFV's, correspondiente al periodo fiscal 06/2005.

- Recurso de alzada interpuesto por Francisca Fanny Alba Miranda fue resuelto mediante Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1214/2013 de 9 de diciembre, que revocó el Proveído N° 24-0072-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0092-13 de 26 de agosto de 2013, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IVA del periodo fiscal junio de 2005.

- Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, que resolvió el recurso jerárquico interpuesto por la administración tributaria, confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1214/2013 de 9 de diciembre.

IV. De la problemática planteada.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia en el presente caso, se circunscribe a determinar: 1) si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, viola flagrantemente los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano; y, 2) si existió una incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la normativa aplicable.

A efecto de lograr una mejor comprensión este tribunal se ve obligado a precisar la norma legal aplicable en razón a que la entidad demandante reclama la incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Las particularidades del caso concreto evidencian que tanto la Vista de Cargo N° 2031835383 de 9 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0092-13 de 26 de agosto de 2013, están referidos al impuesto IVA del período fiscal junio de 2005; consiguientemente, la norma aplicable es la que estuvo vigente para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria -L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano)- sin las modificaciones realizadas al art. 59 del Cód. Trib. boliviano, introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".

Al ser modificaciones realizadas con posterioridad al período fiscalizado, no se puede pretender su aplicación retroactiva, por cuanto está vedada por el art. 123 de la C.P.E., que señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"; en armonía con la Norma Suprema, el art. 150 del Cód. Trib. boliviano, dispone: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

En sumisión al bloque de constitucionalidad, la Sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, en un caso similar razonó de la siguiente manera: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del Cód. Trib. boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012..." (el resaltado nos corresponde), exégesis que este Tribunal ratifica y mantiene, debido a que pretender la aplicación retroactiva de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, significaría desconocer las garantías debidas a los contribuyentes y/o sujetos pasivos, en franca vulneración del art. 115-II de la C.P.E.

En ese sentido, la afirmación realizada por la Autoridad demandada, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, al señalar que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha ley, es correcta y guarda correspondencia con la uniforme jurisprudencia emitida por este tribunal.

V.3. Imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

Con relación a la imprescriptibilidad de las deudas, en razón a la previsión del art. 324 de la C.P.E., se debe tener presente que en cuanto a la interpretación del mencionado artículo y la aplicación del art. 152 del Cód. Trib. boliviano, este tribunal en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, indicó: "Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren

indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTb, dispone que ‘si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado’; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este Tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por Sala Plena de este Tribunal” (el resaltado nos corresponde). Criterio uniformemente aplicado en las Sentencias de Sala Plena Nos. 212/2014 de 15 de septiembre, 589/2015 de 10 de diciembre, 003/2016 de 15 de febrero, 239/2016 de 14 de junio; y, Sentencias de Sala Plena Nos. 282/2016, 285/2016, 290/2016 y 314/2016, todos de 13 de julio.

En ese contexto, la entidad demandante no puede alegar que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda ocasiona daño económico al Estado, puesto que ella hizo uso de su derecho a oponer prescripción, previsto en los arts. 59-I del Cód. Trib. boliviano y 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004, derecho que está protegido y garantizado por el art. 14-III de la C.P.E., que señala: “El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos”, no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria verse privado del ejercicio de su derecho a oponer prescripción ya que está reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano concordante con el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004.

Asimismo, los antecedentes expuestos ut supra advierten que no existen causales de suspensión de la prescripción prevista en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. boliviano, siendo correcto el cómputo realizado por la autoridad demandada al establecer que el vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo el mes siguiente es decir julio 2005, por lo que el término de la prescripción aplicable de cuatro años se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009.

En ese contexto, al ser evidente que no existen causales de suspensión de la prescripción y haberse realizado un adecuado cómputo, con base en la normativa legal citada, no corresponde revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero. Y en cuanto al art. 324 de la C.P.E., dicha norma ya fue interpretada por este Tribunal como se mostró ut supra; por ende, se tiene que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda no ocasiona daño económico al Estado.

Similar razonamiento fue expuesto en la Sentencia de Sala Plena N° 188/2016 de 21 de abril, que en un caso similar dijo: “Si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492, esta misma norma establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción contenido en los arts. 59, 60, 61 62 y 154 la prescripción en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados para períodos fiscales indefinidos”, añadiendo luego: “En definitiva, se tiene que al haberse declarado la prescripción de las acciones de determinación del periodo diciembre de 2004, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas señaladas en el código tributario establecen la figura de la prescripción por inactividad de la administración tributaria en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido el art. 178 de la C.P.E., desvirtuándose las vulneraciones acusadas por la entidad demandante”; línea jurisprudencial que este tribunal mantiene y ratifica.

V.4. Sobre la aplicación de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre.

De la lectura de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, se evidencia que la misma emergió del reclamo realizado al interior de un proceso ejecutivo donde la problemática estuvo referido a la subasta y remate de bienes del deudor; con ese antecedente; en ese contexto, se constata que los supuestos fácticos examinados en el referido fallo constitucional son diferentes a la problemática analizada en el presente caso, debido a que la demanda contenciosa administrativa es diferente, en su naturaleza y objeto, al proceso ejecutivo.

V.5. Respecto a la aplicación de la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio.

Si bien resulta evidente que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, indicó: “...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado”; sin embargo, para su aplicación requiere la concurrencia de supuestos fácticos análogos, que en este caso dicha afirmación resulta ser un obiter dictum que no se constituye en la ratio decidendi del mencionado fallo. De ahí, que no pueda ser aplicado al presente caso por no concurrir los supuestos fácticos análogos requeridos para su aplicación.

VI. Conclusión.

Por lo expuesto, se tiene que la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1214/2013 de 9 de diciembre, declarando operada la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria del IVA del periodo fiscal junio de 2005, es correcta y no transgrede los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 46 a 49 vta., subsanada a fs. 56, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0256/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas por tratarse de entidad pública.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



544

**Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa, cursante de fs. 21 a 25, interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en representación legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0312/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 47 a 54 vta., la réplica de fs. 214 a 215, dúplica de fs. 225 a 226, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Administración Tributaria mediante Orden de Fiscalización N° 011OFE00030 FORM-7504 de 15 de febrero de 2012, dio inicio a la fiscalización parcial de los hechos y elementos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas IUE del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. correspondientes a la verificación de las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables de la gestión fiscal de 2008.

Que de la revisión, evaluación y valoración de la información presentada y declarada en forma voluntaria, se evidenció que no cumplió con sus obligaciones tributarias conforme a ley, por lo que se giró la Vista de Cargo N° 32-0007-2013 dándose a conocer un reparo de UFV's 22.433.578 equivalente a Bs 40.712.682; y que después de valorar los descargos presentados por el contribuyente, se emitió la R.D. N° 14-0464-2013, en la que se intima al Banco Mercantil Santa Cruz S.A. para que en los términos establecidos por Ley, deposite la suma de UFV's 11.713.202: equivalentes a Bs 21.717.331, por concepto de deuda del Impuesto IUE de la gestión 2008 que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, conforme establece el art. 47 de la L. N° 2492.

I.2 Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la AGIT al revocar el concepto de fondos RAL ME (moneda extranjera) contemplado en la R.D. N° 17-0464-2013, lesionó los derechos de la administración tributaria, toda vez que no se analizó correctamente el principio fuente o territorialidad que influye en la determinación de deudas tributarias por ingresos por rendimiento de los fondos RAL ME; es decir, que los ingresos por este concepto son gravados en aplicación del principio de fuente o territorialidad, esto es, que el contribuyente Banco Mercantil Santa Cruz no invierte directamente en el exterior ni recibe directamente rendimientos, sino a través del Banco Central de Bolivia y cuya operación el contribuyente realiza en territorio Boliviano, por tanto los rendimientos se constituyen en ingresos gravados por el IUE.

Tomando en cuenta este extremo, señala que el encaje legal del cual el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. obtiene rendimientos, intereses, dividendos, beneficios, etc., es de fuente boliviana; en consecuencia, a esta actividad se aplica el art. 42 de la L. N° 843 concordante con el art. 4-d) del D.S. N° 24051 y que desde todo punto de vista, este principio es aplicable al IUE, en cuanto a los ingresos obtenidos por los fondos RAL ME, toda vez que radica en el origen de los ingresos o eventuales utilidades de la empresa como unidad económica, de la revisión de los antecedentes administrativos de la R.D. N° 17-464-2013; asimismo indica que el contribuyente no ha presentado pruebas de la tenencia a su nombre de los títulos invertidos directamente en el exterior para la obtención de rendimientos y puedan ser considerados como no

computables a efectos de la determinación de IUE, toda vez que al no haber demostrado esta operación, se ve mermada su pretensión de desvirtuar la no aplicación del principio de fuente o territorialidad a los fondos RAL-ME así lo dispone la doctrina y el art. 76 de la L. N° 2492.

En ese entendido, señala que con base en la documentación y la operación financiera realizada por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., se determinó que éste no tuvo vinculación directa con los bancos del extranjero ni con los administradores delegados, siendo el Banco Central de Bolivia quien por efecto de los contratos suscritos con Administradores Delegados, percibe los ingresos en calidad de rendimientos, intereses, etc., emergentes de la inversión de los recursos del Encaje Legal; en ese sentido, las utilidades obtenidas del Fondo RAL-ME son de fuente boliviana y en conclusión los rendimientos, intereses, utilidades, dividendos y otros que obtiene el banco se encuentran gravadas por el IUE por efecto del principio de territorialidad.

Por otra parte, indica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no consideró que de conformidad con el art. 43 ss. y 85 de la L. N° 1488, las entidades financieras no pueden realizar transacciones directas ni contratos con Bancos Extranjeros, menos disponer de los recursos del encaje legal para obtener rentas, rendimientos, intereses de forma directa emergentes de relaciones comerciales, financieras con bancos o entidades financieras del exterior, por lo que el único encargado de poder realizar dicha transacción es el Banco Central de Bolivia cuya administración será delegada a una o varias entidades especializadas en administración delegada.

Asimismo, señala que el art. 24 y 25 de la Resolución de Directorio N° 48/2005, establece que las entidades financieras serán beneficiadas de todos los derechos del Fondo RAL, empero el BCB no asumirá ninguna responsabilidad por los resultados obtenidos, consecuentemente, es la entidad financiera quien asume directamente los derechos y obligaciones respecto al Fondo RAL.

Que de lo referido, señala que el Contrato de Servicios Financieros para instrumentar el Reglamento de Encaje Legal SANO N° 004/2002, firmado entre el Banco Central de Bolivia y el Banco Mercantil S.A. establece que el Banco Mercantil S.A. otorga un mandato de administración a favor del BCB, confiriéndole todas las facultades necesarias para la administración de los recursos de Encaje Legal constituido en efectivo y en título valor.

Asimismo en el punto 3.2 el Banco Central de Bolivia otorga un mandato de Administración Delegada a favor del Banco Mercantil S.A., confiriéndole todas las facultades necesarias para el Banco, por cuenta del BCB, apertura cuentas corrientes de traspaso, de conformidad al modelo de contrato elaborado por el BCB, a favor de entidades financieras no bancarias que no dispongan de cuenta corriente y de encaje en el BCB, que en lo sucesivo y para fines del contrato se denominaran simplemente entidad no bancaria, en los términos y condiciones establecidos, tanto en el reglamento como en el contrato.

Complementada con los puntos 4.1, 4.2, 4.4, 4.6, 4.7, 4.8 y 4.9, modificados por la "Segunda Adenda al contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal"; que el contrato de servicios financieros suscrito entre el Banco Central de Bolivia y la entidad financiera materializa la transferencia de recursos de fuente boliviana para su inversión por el BCB ya sea en territorio nacional o en el extranjero, sin perder de vista en ningún momento que la fuente del ingreso materializado en el encaje legal, puesto a disposición de los bancos extranjeros con administración delegada por el Banco Central de Bolivia según contratos señaladas en la valoración, en consecuencia el rendimiento y toda otra forma de utilidad obtenida por su inversión, orientada a la ganancia, es generada por el BCB para luego ser entregados al Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y conforme a normativa enunciada manifiesta que se verificó que las entidades financieras no realizan la inversión de los recursos correspondientes al encaje legal de manera directa con los bancos del exterior, sino a través del BCB.

I.2 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y por consiguiente se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0312/2014 de 27 de febrero, manteniendo firme el concepto de Fondo RAL-ME.

II. Contestación a la demanda.

Manifiesta que en el caso presente se estableció que la administración tributaria inicio el proceso de fiscalización al Banco Mercantil Santa Cruz S.A. con la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00030, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y elementos correspondientes al IUE, referidas a la rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, de la gestión fiscal 2008, como resultado de dicha fiscalización emitió la Vista de Cargo N° 32-0007-2013, que observa rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, que influyen en la determinación del IUE correspondiente a la gestión 2008, y establece una duda tributaria de 22.433.578 UFV, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos, que valorados los mismos se emitió la resolución determinativa.

Que la administración tributaria durante el trabajo de campo elaboró el papel de trabajo denominado "Rendimiento inversiones de disponibilidad restringida", mediante el cual observó la totalidad de la Cuenta 512.07 rendimiento inversiones de disponibilidad restringida, compuesta por las cuentas 512.07.202 Fondo RAL- ME (Moneda Extranjera) y 512.07.302 Fondo RAL-CMV (con Mantenimiento de Valor), señalando que el sujeto pasivo declaró como ingresos no gravados para la determinación del IUE, cuando la cuenta correspondía a ingresos gravados, siendo el importe total de Bs 25.756.873 que corresponde según la administración tributaria a rendimientos obtenidos del Fondo RAL Moneda Extranjera, fondos que son administrados por el BCB y obtenidos a través de la colocación de capitales en el exterior del país, es decir el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. en cumplimiento de la normativa legal Ley 1670 de 31 de octubre que dispone la vigencia del funcionamiento por la ASFI el Reglamento de Encaje Legal aprobado mediante la Resolución de Directorio N° 048/2005 de 20 de abril de 2005, constituyó depósitos en efectivo y en títulos en la cuenta corriente y de encaje legal habilitadas por el Banco Central de Bolivia, sobre los pasivos en moneda nacional, moneda nacional con mantenimiento de valor y moneda extranjera de los depósitos del público, ingresos que contablemente el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. los registró como ingresos no imponibles, en ese sentido determina reparo por estos ingresos, expuesto en la vista de cargo y Resolución Determinativa 17-0464-2013.

En ese entendido, hace mención a normas que regulan el encaje legale y Fondo RAL, que esta constituido, por las denominaciones siguientes: moneda nacional (Fondo RAL-MN), moneda nacional con mantenimiento de valor con relación a la UFV (Fondo RAL- MNUFV) y

moneda extranjera (fondo RAL-ME), aclarando que en cuanto al administrador Delegado del Fondo RAL ME es definida como institución financiera extranjera que actúa como administrador delegado en la Administración del Fondo RAL ME, seleccionada con base en mecanismos competitivos y condiciones aprobadas por el Directorio del BCB, mediante resolución expresa.

En ese marco, indica que el 8 de enero de 2002, el Banco Mercantil S.A. suscribió con el BCB el “contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal SANO N° 004/2002”, en cuyo numeral 3.1, se evidencia que el Banco Mercantil S.A. otorga un mandato de administración a favor del BCB, confiriéndole las facultades para la administración de los recursos de encaje legal, constituido en efectivo y en título valor por el Banco Mercantil S.A., transfiriendo los recursos constituidos por encaje legal en títulos para pasivos en moneda extranjera y MVDOL, a los fideicomisarios del Fondo RAL ME para su inversión en títulos valor, de acuerdo a contratos de fideicomiso suscritos entre el BCB y los fideicomisarios.

En el mismo sentido el numeral 4.3 de la “Adenda al Contrato de Servicios Financieros para instrumentar el Reglamento de Encaje Legal SANO N° 064/2005” de 21 de marzo y su adenda, establece que con los recursos de encaje legal constituido en títulos por el banco y con los demás recursos provenientes del Encaje Legal Constituido en título por el resto de las entidades financieras, el BCB constituirá el Fondo RAL que será contabilizado en cuentas restringidas del balance del BCB, además señala que el Fondo RAL tendrá por objeto la inversión de los Recursos de Encaje Legal Constituido en Títulos a través de fideicomisarios, en el caso del Fondo RAL Moneda Extranjera RAL ME, los fideicomisarios contratados por el BCB deben ser de reconocido prestigio internacional.

Asimismo el 27 de junio el Banco Mercantil Santa Cruz suscribió con el BCB “la segunda adenda al contrato de Contrato de Servicios Financieros para instrumentar el Reglamento de Encaje Legal”, en la que las partes acuerdan modificar- entre otros- el numeral 4.3, que establece que con los recursos de encaje legal constituido en títulos por el Banco y con los demás recursos provenientes del encaje legal constituido en títulos por el resto de las entidades financieras, el BCB constituirá el Fondo RAL que será contabilizado en cuentas del BCB, además señala que el Fondo RAL tendrá por objeto la inversión de los recursos de encaje legal constituido en títulos a través de administradores delegados, en el caso de Fondo RAL Moneda Extranjera RAL ME, los administradores delegados contratados por el BCB deben ser de reconocido prestigio internacional y sostiene que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco Santa Cruz S.A., transferirá los recursos constituido por encaje legal en títulos para pasivos en moneda extranjera y MVDOL, a los administradores delegados del Fondo RAL ME, para su inversión en títulos valor.

Que del Contrato y adendas descrito, se advierte que los fondos depositados por los Banco Mercantil S.A. y Banco Santa Cruz S.A., actualmente Banco Mercantil Santa Cruz S.A en el BCB para la constitución del encaje legal en títulos, fueron trasferidos por el BCB al patrimonio autónomo Fondo RAL ME, para que el administrador delegado no invierta, es decir, el BCB se constituyó en administrador operativo que solo canalizó el traspaso de fondos entre el inversionista que es el Banco Mercantil Santa Cruz, y el administrador delegado, que en el presente caso de acuerdo a la Nota BCB-GOI-SRES-DOI-CE-2013-41, de 12 de abril de 2013, emitida por el Banco Central de Bolivia, es “Salomón Brothers Asset Management Inc.” a través de “JPMorgan Chase Bank”, con oficinas ubicadas en New York-Estados Unidos de Norteamérica.

En ese contexto manifiesta que el BCB opera como administrador que gestiona entre el administrador delegado contratado en el exterior del país, que administra las inversiones y el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., quien se constituye en inversionista, es decir, se tiene que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco Mercantil Santa Cruz S.A., transfiere los recursos constituidos por encaje legal en títulos para pasivos en moneda extranjera y con mantenimiento de valor al dólar, tal como establece el numeral 4.3, de las referidas adendas al contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal tanto el Banco Mercantil S.A. como del Banco Santa Cruz S.A.

Que de ese análisis, indica que la gestión de las inversiones que generan los ingresos o rendimientos del Fondo RAL ME, son obtenidos en el exterior del país, ya que el BCB únicamente funge como intermediario, es así que en virtud a lo previsto en los arts. 24 y 27 de la Resolución de Directorio N° 048/2005, del BCB, que aprueba el nuevo reglamento de encaje legal, se advierte que, el Banco Mercantil SA, es beneficiario de los derechos del Fondo RAL, en la cuota parte que le corresponde, de los títulos en los que invierte el administrador delegado, no solo es beneficiario sino también asume las pérdidas por la valoración de los títulos que conforman el Fondo RAL ME, lo que reafirma, la postura de que el BCB es solo un intermedio entre el administrador delegado contratado por el BCB en el exterior, y el Banco Mercantil Santa Cruz, asimismo este ente intermediador gestiona los rendimientos de las inversiones generados en el exterior a las entidades participantes, en el presente caso Banco Mercantil Santa Cruz S.A. situación que es reconocida por la administración tributaria cuando hace referencia a los contratos suscritos entre el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. y el BCB.

Que las operaciones realizadas no se adecuan a los presupuestos establecidos en los arts. 42 de la L. N° 843 y 4. b y d del D.S. N° 24051, normativa con la que la administración tributaria observó dichos rendimientos considerándolos como ingresos imposables para la determinación del IUE.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando a este Tribunal Supremo de Justicia, dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0312/2014 de 27 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- La Administración Tributaria en 2 de marzo de 2012, notificó por cédula al Banco Mercantil Santa Cruz S.A. con la Orden de Fiscalización N° 0011OFE00030, cuya modalidad y alcance comprende la fiscalización parcial, de los hechos y/o elementos relativos al impuesto sobre las utilidades de las empresas, correspondientes a las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables que comprende los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, asimismo notificó el Requerimiento F. 4003 N° 00097158, solicitando la presentación de la declaración jurada Form. 500 (IUE), comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros, dictamen de

auditoria y anexos tributarios, plan de código de cuentas contables, libros de contabilidad (Mayor), cálculo del patrimonio neto para entidades financieras bancarias emitido por la ASFI, libros mayores en digital, estados financieros presentados en la ASFI, composición de las rentas no gravadas y otros a requerimiento del fiscalizador durante el proceso de fiscalización.

- El 1 de marzo de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE:SIN/GGLPZ/DF/SFE/INF/05/2013, el cual señala que el total observado al contribuyente asciende a Bs 56.427.221; y el impuesto determinado a Bs 14.106.805, por la gestión 2008, por lo que se emitió la Vista de Cargo N° 32-0007-2013 de 1 de marzo, en la que se establece sobre base cierta la deuda tributaria por el IUE de la gestión 2008, en la suma total de 22.433.578 UFV equivalentes a Bs 40.712.682; monto que incluye tributo omitido interés y la sanción por omisión de pago.

- En 16 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó al Banco Mercantil Santa Cruz con la R.D. N° 17-0464-2013, de 12 de agosto de 2013, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la deuda tributaria del contribuyente en la suma 11.713.202 UFV equivalente a Bs 21.717.331; por el IUE de la gestión 2008, monto que incluye el tributo omitido e interés y la sanción por omisión de pago multa calificada con el monto igual al 100% sobre el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, asimismo. Comunica al contribuyente que, si realiza el pago dentro de los 20 días siguientes a la notificación y antes de la interposición de recurso alguno, podrá acogerse a la reducción de sanciones de acuerdo a lo previsto en el art. 156-2 de la L. N° 2492.

- Contra dicha resolución el Banco Mercantil Santa Cruz presentó recurso de alzada, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA 1196/2013 de 2 de diciembre, que determinó revocar parcialmente la R.D. N° 17-0464-2013 de 12 de agosto de 2013.

- Que en contra de esta resolución el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. interpuso recuso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0312/2014 de 27 de febrero, que estableció confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ-RA 1196/2013 de 2 de diciembre, en consecuencia, se revoca parcialmente la R.D. N° 17-0464-2013 de 12 de agosto, dejando sin efecto el reparo de 4.503.517 UFV por IUE de la gestión 2008, más intereses, correspondiente a rendimiento por fondos RAL ME y rendimiento por participación en entidades financieras y afines, y determinó la aplicación del 40% respecto a la sanción por omisión de pago de IUE de la gestión 2008 conforme el art. 156. 2 de la L. N° 2492.

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

IV. Problema jurídico planteado.

En el caso de autos, el objeto de controversia consiste en determinar si las utilidades o rendimientos obtenidos por los Fondos RAL Moneda Extranjera son de fuente boliviana, y corresponderían ser declarados como ingresos imponible para la determinación del IUE de la gestión 2008, por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., debido a que el BCB, le entrega dichos rendimientos en territorio nacional.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

El art. 36 de la L. N° 843 con relación al IUE, en su primer párrafo estipula: "Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento".

A su vez el art. 46 del mismo cuerpo legal indica "El impuesto tendrá carácter anual y será determinado al cierre de cada gestión, en las fechas en que disponga el reglamento".

De la normativa precedentemente descrita, se infiere que el IUE es un impuesto de carácter anual, que tiene la finalidad de gravar la utilidad neta imponible al cierre de cada gestión; ello implica que el hecho generador se encuentra en las actividades desarrolladas entre el 1 de enero y del 31 de diciembre de cada año.

Alternativamente deberá observarse en el caso en trámite, el art. 47 de la L. N° 843, que establece: "La utilidad neta imponible será resultante de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y conservación de la fuente que la genera...Para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad... (...)."

Asimismo el art. 6 del D.S. N° 24051, se considera Utilidad Neta Imponible a la que resulte de los estados financieros de la empresa elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes adecuaciones contenidas en el citado reglamento.

Por otra parte el art. 42 de la L. N° 843, respecto al principio de fuente establece que: "En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos."

El art. 7 de la L. N° 160 del Banco Central de Bolivia, ha previsto que el BCB podrá establecer encajes legales de obligatorio cumplimiento por los bancos y entidades de intermediación financiera; y se entiende como encaje legal a las "Reservas que las entidades

financieras autorizadas están obligadas a mantener en el Banco Central por los depósitos recibidos del público y por fondos provenientes de financiamientos externos a corto plazo”.

Asimismo la L. N° 1488 de Bancos y Entidades Financieras, en su art. 26 señala que toda entidad financiera bancaria para cubrir eventuales pérdidas, debe constituir un fondo denominado reserva legal hasta que este alcance el 50% de su capital pagado, y que para formar dicha reserva, el Banco destinará, por lo menos, el 10% de sus utilidades líquidas anuales, además, las entidades financieras bancarias podrán formar otros fondos de reserva.

Asimismo, para mayor entendimiento el BCB a través de la Resolución de Directorio N° 048/2005, Reglamento de Encaje Legal, en su art. 2 señala los términos utilizados frecuentemente, como: MVDOL, moneda nacional con mantenimiento de valor con relación al dólar estadounidense, Encaje Legal, como la proporción de los depósitos del público que las entidades financieras deben mantener como reserva, en el BCB o a través del BCB; Fondo RAL, el Fondo de Requerimiento de activos líquidos es un fondo de inversión cerrado constituido únicamente por los recursos aportados por las entidades financieras mediante el encaje legal en títulos; cada entidad financiera tendrá registrado su aporte al Fondo RAL en forma individualizada. El fondo RAL está constituido por las denominaciones siguientes: Moneda Nacional (Fondo RAL-MN), Moneda Nacional con mantenimiento de valor con relación a la UFV (Fondo RAL-MNUFV) y Moneda Extranjera (Fondo RAL-ME).

En ese contexto de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que mediante Contrato de Servicios Financieros para instrumentar el Reglamento de Encaje Legal SANO N° 004/2002, el Banco Mercantil Santa Cruz otorga un poder de administración a favor del BCB, confiriéndole las facultades para la administración de los recursos de encaje legal, constituido en efectivo y en título valor por el Banco Mercantil S.A.; a dicho contrato se le hizo dos adendas, que estableció que los recursos de encaje legal constituido en títulos por el Banco y con los demás recursos provenientes del encaje legal constituido en título por el resto de las entidades financieras, el BCB constituirá el Fondo RAL que será contabilizado en cuentas restringidas del balance del BCB, además, señala que el Fondo RAL tendrá por objeto la inversión de los recursos de encaje legal constituido en títulos a través de fideicomisarios; en el caso del Fondo RAL Moneda Extranjera (RAL ME), los fideicomisarios contratados por el BCB deben ser de reconocido prestigio internacional. También se establece que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco Mercantil S.A. transferirá los recursos constituidos por encaje legal en títulos pasivos en moneda extranjera y MVDOL, a los fideicomisarios del Fondo RAL ME, para su inversión en títulos valor.

Ahora bien de lo manifestado se puede evidenciar que el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., se constituye en inversionista y el BCB opera como administrador que gestiona entre el Administrador Delegado (Salomón Brothers Asset Management Inc. a través de JPMorgan Chase Bank), con oficinas en New York-Estados Unidos, contratado en el exterior del país, para invertir y que el BCB solo canaliza las inversiones para el Banco Mercantil Santa Cruz S.A.; en ese entendido el BCB transfiere los recursos constituidos por encaje legal en títulos para pasivos en moneda extranjera y con mantenimiento de valor al dólar; es decir que la gestión de las inversiones que generan los ingresos o rendimientos del Fondo RAL ME, son obtenidos en el exterior del país, y no así en el nuestro.

Por otra parte, conforme indica la resolución impugnada en su fundamento, el BCB únicamente funge como intermediario, y el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., es beneficiario de los derechos del Fondo RAL, en la cuota parte que le corresponde de los títulos en los que invierte el administrador delegado y también asume las pérdidas por la valoración de los títulos que conforman el Fondo RAL ME; asimismo el BCB como intermediador gestiona los rendimientos de las inversiones generados en el exterior como es el caso del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. conforme los contratos suscritos entre el BCB y este último, por lo que, al no ser los ingresos obtenidos utilidades de fuente boliviana, no corresponde el pago del IUE.

VI. Conclusión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0312/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), fue emitida en cumplimiento de la normativa legal, toda vez que las operaciones realizadas no se adecuan a los presupuestos establecidos en los arts. 42 de la L. N° 843 y 4. b) y d) del D.S. N° 24051, por lo que no corresponde observar dichos ingresos como impositivos para la determinación del IUE.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, impartiendo justicia y en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10 de la L. N° 212 y art. 781 del CPC, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativo de fs. 21 a 25, y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ 0312/2014 de 27 de febrero, por los fundamentos expuestos en la presente resolución.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



545

**Cooperativa Minera Unificada "Rosario California" Ltda.c/
Ministerio de Medio Ambiente y Agua.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Cooperativa Minera Unificada "Rosario California Ltda.", representada legalmente por Walter López Calderón, Esteban Andrade Loza y Alberto Villavicencio Silva de fs. 21 a 26, contestación a la demanda presentada por Ariel Félix Sanabria Contreras en representación del Ministro de Medio Ambiente Agua, José Antonio Zamora Gutiérrez, que cursa de fs. 99 a 105, réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

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

La parte actora señala que afectando legítimos interés de la Cooperativa, el Secretario Departamental de Derecho de la Madre Tierra, confirmó en todas sus partes la Resolución Administrativa Departamental N° 01532/13 de 24 de diciembre, motivando la interposición de un memorial al Ministerio de Medio Ambiente y Aguas, el 9 de enero de 2014, exponiendo el hecho de que el 29 de octubre de 2013 interpusieron recurso de revocatoria parcial contra la R.A. N° 01077/2013 de 30 de septiembre; recurso que tuvo como base enervar e impugnar los artículos segundo y tercero de la resolución aludida.

I.2.- Fundamentos de derecho de la demanda.

Que dentro del proceso administrativo sancionatorio se determinó una investigación por supuesta infracción administrativa de acuerdo a procedimiento administrativa y normas conexas, motivo por el cual fue emitida la resolución de inicio de Proceso Administrativo N° 0748/2013 de 1 de agosto de 2013, en el que se resolvió el inicio del proceso administrativo en contra del representante legal de la "Cooperativa Minera Unificada Rosario California Ltda.", por la supuesta infracción administrativa de impacto ambiental y señala que dentro del mencionado proceso, se presentó prueba de descargo consistente en Licencia Ambiental 020606-02CD-116-07, misma que desvirtuó en todas sus partes el proceso sancionador por su contundencia.

Refiere que resulta lamentable el hecho de que un funcionario público, sin conocer la normativa administrativa y desconociendo las bases de la resolución que da inicio al proceso sancionador, realice actos administrativos no contemplados en la tantas veces citada resolución de inicio y que en ninguna de las instancias correspondientes a los recursos revocatorio y jerárquico, se pronunciaron sobre este agravio.

Manifiesta que un funcionario público, elaboró el informe fuera de directrices que está viciado de nulidad al establecerse que en el mismo, los argumentos no constituyeron base dentro del inicio del proceso administrativo sancionatorio, por tanto ese informe nunca fue de conocimiento formal y menos procedimental, que sea base de una resolución de inicio del proceso sancionatorio, además de que el informe de referencia, realiza sugerencias, poniendo en estado de indefensión a la cooperativa, vulnerando así su derecho a la defensa.

Indica que las autoridades que emitieron la resolución de revocatoria y jerárquica, no tomaron en cuenta los fundamentos expuestos, y tampoco se pronunciaron en el recurso jerárquico sobre el hecho de que si fue parte o no la Resolución de Inicio de Proceso Administrativo N° 078/2013 de 1 de agosto de 2013, tomando en cuenta que la investigación versó sobre el hecho de no contar con licencia ambiental sobre la supuesta actividad relativa, mayor a la escala de las 300 toneladas mes, que no es base del inicio del proceso sancionatorio.

Que la Resolución Medioambiental 027 de 4 de abril de 2014 no hace referencia a lo que significa el inicio de un proceso administrativo sancionador y la probabilidad de su modificación sin formalidad alguna, además de incurrir en error al hacer referencia la "Cooperativa Minera 16 de Noviembre, cuando en realidad se trata de la "Cooperativa Minera Unificada Rosario California Ltda."; proceso que devino de una supuesta infracción por falta de licencia ambiental, dejando de considerar que cuentan con un Certificado de Dispensación Categoría 3 N° 020606-02CD-116-07, la cual permite realizar actividades hasta 300 toneladas, y manifiesta que será posible insertar un Informe CITE GADLP/SDDMT/DSACC/INF0664/2013 de 28 de mayo de 2013, mismo que nunca fue parte del inicio del proceso administrativo sancionador y resultado de una simple observación de solo minutos.

Que el mencionado informe de valor, hizo referencia a la existencia de ocho unidades entre tractores, volquetas, tracto volquetas y motobombas, maquinaria observada que dio lugar a la fundamentación del informe como si estaría realizado trabajo por encima de las 300 toneladas mes, informe que debería cumplir con las exigencias legales y parámetros científicos para demostrar y establecer la actividad y movimiento de tierra, arriba de las 300 toneladas mes. Refiere que el recurso jerárquico impugnado, contraviene el art. 117-II de la C.P.E. y que el informe antes señalado es una simple evaluación empírica ya que carece de elementos de validez otorgados por una ciencia auxiliar válida, además que haber aseverado que se realiza actividad minera no autorizada por encima de las 300 toneladas sin contar con la suficiente solidez técnica que permita corroborar lo señalado, constituyéndose en un simple argumento irresponsable que pone a la parte actora en estado de

indefensión, vulnerando el derecho a la defensa sin posibilidad de que puedan impugnar el informe que consideran ilegal, además de no haberse establecido si se utilizó una fórmula especial o actuarial para determinar específicamente el movimiento diario de tierra.

Que a pesar de lo expuesto precedentemente, el Ministerio de Medio Ambiente y Agua en la Resolución Medio Ambiente N° 027 de 4 de abril de 2014 resolvió confirmar en todas sus partes la Resolución Administrativa Departamental 01532/2013 de 24 de diciembre de 2013 emitida por el Secretario Departamental de Derechos de la Madre Tierra del Gobierno Autónomo Departamental de La Paz.

I.3.- Petitorio.

De conformidad a lo expresado precedentemente, solicita se declare probada la demandada con la consiguiente nulidad de la Resolución Medio Ambiente N° 027 de 4 de abril de 2014, por emerger de una total prescindencia de la sujeción al ordenamiento jurídico legal y jurídico vigente.

II.- De la contestación a la demanda.

II.1.- Fundamentos de la contestación a la demanda.

Señala que mediante Informe GADLP/SDDMT/DSCC/INF-0734/13 de 11 de junio de 2013, mediante Informe CIT: GADLP/DDMT/DSACC/IN-0664/13 de 28 de mayo de 2013 se instruyó el inicio de los procesos sancionatorios contra el representante legal de la cooperativa por la presunta comisión de la infracción administrativa de impacto ambiental, señalada en el art. 17-II-a) del D.S. N° 28592, el cual señala que constituyen infracciones administrativa en el marco del art. 99 de la Ley de Medio Ambiente, la de impacto ambiental y el inicio de actividad o implementación de obra o proyecto sin contar con la licencia correspondiente, estableciendo que para la continuación de la explotación minera, el representante legal de la cooperativa deberá considerar en la licencia ambiental, la presentación, implementación y aplicación de los planes de manejo de residuos mineros, de manejo de sustancias peligrosas y de higiene ocupacional y seguridad industrial, además del plan de contingencia de riesgos.

Que el informe antes individualizado, señalo también que la cooperativa inicio sus actividades sin contar con la respectiva licencia ambiental, además de haber cometido presumiblemente una infracción administrativa de impacto ambiental, recomendando a la AACD que se inicie proceso administrativo para comprobar tales extremos.

Que mediante Resolución Administrativa Departamental 0748/2013 de 1 de agosto de 2013 la AACD inició proceso administrativo sancionador contra la Empresa demandante, por supuesta infracción administrativa de impacto ambiental establecida en el inc. a) parág. II del art. 17 del D.S. N° 28592 de 17 de enero de 2006, al iniciar una obra sin contar con la respectiva Licencia Ambiental vigente, concediéndole un plazo de 15 días hábiles vigentes, computables a partir del día siguiente hábil de su legal notificación, para que asuma defensa y presente los descargos correspondientes, actuación que fue notificada al administrado el 2 de agosto de 2013, y el 22 de agosto de apersonaron los representantes del Empresa demandante asumiendo defensa y presentando descargos.

Que la AACD, mediante Resolución Administrativa Departamental 01077/2013 de 30 de septiembre, resolvió exonerar a la Cooperativa Minera Unificada Rosario California Ltda., de toda responsabilidad administrativa de impacto ambiental señalada en el art. 17-II-a) del D.S. N° 28592, al haber demostrado documentalmente que la actividad minera inicio con la debida Licencia ambiental; en su segundo artículo hizo referencia a la realización de actividades mineras que no se encontrarían autorizadas en un formulario, para las actividades de exploración, reconocimiento, desarrollo, preparación, explotación minera y concentración de minerales con impactos ambientales conocidos no significativos, hecho por el cual se presumiría la comisión de nuevas infracciones administrativas al régimen ambiental se instruyó el inicio de un segundo sumario administrativo.

Que el 9 de enero de 2014 los recurrentes Walter López Calderón y Alberto Villavicencio, interpusieron recurso jerárquico contra la Resolución Administrativa Departamental 01532/13 de 24 de diciembre de 2013 y el 10 el marzo de 2014 se instruyó a la Unidad de Recursos Jerárquicos dependiente de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Medio Ambiente y Agua (MMAY) emita el correspondiente informe técnico-legal.

Que el Informe Cite: GADLP/DMMT/DSACC/INF 0664/2013 de 28 de mayo, que observe la parte demandante ti completamente transcrito en la Resolución Administrativa Departamental 0748/2013 que fue debidamente notificada al representante de la parte actora; asimismo aclara que existe un error insubsanable en la Resolución AACD 01077/2013 cuando instruye el inicio de un segundo sumario administrativo en contra del representante legal de la Cooperativa Minera 16 de noviembre toda vez que se presumiría que la mencionada actividad comercial vendría desarrollando actividades mineras no autorizadas en el certificado de Dispensación Categoría III; resolución que fue impugnada por la cooperativa a través del recurso de revocatoria parcial, pero no hicieron referencia a esta observación a pesar de que las partes gozan del derecho a la doble instancia y derecho a la defensa, pudiendo presentar en su oportunidad la aclaración y complementación, conforme el art. 36 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo.

Que la Resolución Administrativa Departamental 01532/2013 de 24 de diciembre de 2013 confirmó la Resolución Administrativa Departamental RAD 1077 /2013 de 30 de septiembre de 2013 al no existir elemento por parte del impetrante; posteriormente la resolución fue objeto de recurso jerárquico omitiendo una vez mas la parte recurrente presentar cualquier aclaración y complementación, ni mención al error subsanable, dejando precluir la oportunidad para efectuar su reclamo y, con la finalidad de sustentar su afirmación, hace referencia a la S.C. N° 1213/2013 de 4 de octubre que se refiere en lo principal, al hecho de que toda nulidad se convalida por el consentimiento.

Que la parte actora no solicitó en término hábil y oportuno se corrija el art. 3 de la Resolución Administrativa 01077/2013 que nombra a un tercero ajeno al caso y que la Resolución Medio Ambiente 027 que resolvió el recurso jerárquico fue dictada respetando los principios procesales de inocencia, legítima defensa y debido proceso, puesto que si bien se exoneró al recurrente de la responsabilidad de las

infracciones administrativas al ser portador del Certificado de Dispensación Categoría 3 020606-02- CD-14607 (DIA), se instruye a la AACD elaborar un Informe Técnico que permita sustentar objetivamente el inicio y prosecución de un segundo sumario administrativo

Señala que procedimentalmente no se dio inicio a un segundo proceso administrativo contra la Cooperativa, pero se instruyó la elaboración de nuevos informes respaldados para el inicio de un posible segundo sumario; por lo expuesto anteriormente, colige que el proceso administrativo sancionador cumplió con todas las etapas procesales y la cooperativa no demostró vulneración a sus derechos subjetivos y garantías constitucionales, además de que resolución recurrida cumple con los arts. 28, 29 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

II.2.- Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución /Medio Ambiente/ N° 024 de 4 de abril.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

En la presente causa, los antecedentes administrativos permiten establecer los siguientes aspectos:

De fs. 121 a 117 cursa la Resolución Administrativa Departamental 0748/2013 que en lo principal hace referencia a la inspección de la Cooperativa Minera Unificada "Rosario California Ltda.", efectuada el 23 de mayo de 2013, oportunidad en la cual manifiesta haberse evidenciado que la mencionada cooperativa no contaba con Licencia ambiental vigente, implicando ello, la vulneración del art. 17-II-c) del D.S. N° 28592, resolviendo además el inicio de un proceso administrativo sancionatorio en contra del Representante Legal de la Cooperativa Minera Unificada "Rosario California Ltda."

De fs. 112 a 116 cursa la Resolución Administrativa Departamental N° 0816/2013 de 12 de agosto de 2013 que da inicio efectivo al proceso administrativo en contra del representante legal de la Cooperativa Minera Aurífera "16 de Noviembre Ltda.", por la supuesta infracción del art. 17-II-c) del D.S. N° 28592; a fs. 33 cursa la Ficha de Registro Nacional de la Cooperativa Minera en cuestión, a fs. 19 cursa la Licencia de Funcionamiento de la Cooperativa Minera "Rosario California", de 6 de febrero de 2013, para la explotación y exploración de oro, vigente por la gestión 2013.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer dos aspectos a saber:

1. Si correspondía aplicarse la sanción a la Cooperativa Minera Unificada "Rosario California Ltda." por no contar con Licencia Ambiental para efectuar su trabajo.

2. Si fue tramitado un segundo proceso administrativo contra la Cooperativa Minera "Rosario California", conforme dispuso la resolución de recurso jerárquico impugnada en el caso de autos.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniendo presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Medio Ambiente y Agua.

1. En ese contexto, del análisis del problema jurídico se tuvo que la Resolución Medio Ambiente N° 027 de 4 de abril de 2014, determinó exonerar a la Cooperativa Minera Unificada "Rosario California Ltda." de toda responsabilidad administrativa de impacto ambiental señalada en el inc. a) del parág. II del art. 17 del D.S. N° 28592, puesto que la mencionada actividad minera, en tiempo y plazo oportuno demostró la realización de sus actividades con la debida licencia Ambiental; extremo que permite ser corroborado a fs. 19 de antecedentes administrativos, en que cursa la Licencia de Funcionamiento de la Cooperativa Minera "Rosario California", de 6 de febrero de 2013, otorgada para la explotación y exploración de oro, con vigencia por la gestión 2013.

2. De igual manera se tuvo que, la resolución impugnada en el caso de autos, instruyó el inicio de un segundo sumario administrativo en contra del representante legal de la Cooperativa Minera "16 de Noviembre", en el entendido de que la mencionada actividad minera no contaría con la autorización correspondiente en el Certificado de Dispensación Categoría III, y dispuso que el área Técnica de la Dirección de Salud Ambiental y Cambio Climático de la Secretaría de Derechos de la Madre Tierra de la AACD, elabore un informe técnico con los elementos necesarios para proceder con el segundo sumario administrativo.

Es necesario resaltar que es la misma resolución impugnada la que enfatiza que el segundo proceso disciplinario quedó condicionado a la elaboración de un informe que aporte elementos objetivos destinados a demostrar que la cooperativa efectuó movimientos superiores a los autorizados en su certificado de dispensación, proceso que en los hechos no tuvo inicio formal; constatándose también de la lectura de la resolución ahora impugnada que, contradictoriamente, el segundo proceso administrativo fue instruido con relación a la Cooperativa Minera "16 de Noviembre", misma que resulta ser totalmente ajena a la Cooperativa que accionó la demanda en el caso de autos, no correspondiendo en consecuencia efectuar mayores consideraciones sobre aspectos que debieron formar parte de la tramitación del segundo proceso que no se materializó.

V.1.- Conclusiones.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, que causa la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación del Ministerio de Medio Ambiente y Agua está enmarcado dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 21 a 26, interpuesta por la Cooperativa Minera Aurífera Unificada "Rosario California Ltda" contra el Ministerio de Medio Ambiente y Agua, en consecuencia se mantiene firma y subsistente la Resolución/Medio Ambiente N° 027 de 4 de abril de 2014.

No suscriben los Magistrados Maritza Suntura Juaniquina, Pastor Segundo Mamani Villca y Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



546

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada legalmente por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia en representación de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 21 a 26, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 68 a 77; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La parte actora señala que procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas de la contribuyente Mariana Andrea Rivero Morales en lo concernientes al IVA e IT de los periodos fiscales febrero, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2000, comprobándose que la mencionada contribuyente no determinó sus impuestos conforme a ley.

Que el 28 de agosto de 2003 se giró la Vista de Cargo 20-OP.69-371-84/03, notificada a la contribuyente el 31 de agosto de 2003, 5 de septiembre de 2003 y 10 de septiembre de 2003; sin embargo de ello, no fue pagada la liquidación ni se presentó descargo alguno que desvirtúe lo establecido en la fiscalización por lo que el 9 de febrero de 2004 procedió a la emisión de la R.D. N° 121/2004 y el 9 de marzo del mismo año la contribuyente solicitó acogerse a un plan de pagos, en virtud a lo cual fue emitida la R. A. N° 111/2004 autorizando a la contribuyente al plan de pagos. Ante el incumplimiento de los pagos fijados en el mencionado plan, se procedió a ejecutar las medidas coercitivas para el cobro del total de la deuda tributaria y con posterioridad a ello, Silvia Ximena Yañiquez Suñagua en representación del contribuyente, el 26 de agosto de 2013 solicitó la prescripción de la deuda tributaria de los periodos fiscales antes mencionados, solicitud que fue respondida mediante Proveído 191/2013 notificado a la contribuyente el 25 de septiembre de 2013.

Que el 28 de octubre de 2013, la contribuyente interpuso recurso de alzada, en virtud al cual fue emitida la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0014/2014 de 7 de enero de 2014 que resolvió anular obrados hasta el Proveído 191/2013 de 24 de septiembre, motivando al interposición de recurso jerárquico por la parte actora.

I.2. Fundamentos de derecho.

Primeramente manifiesta que con relación al argumento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido de que la parte actora debió emitir una resolución declarando procedente o improcedente la prescripción solicitada por la contribuyente, los arts. 131 de la L. N° 2492, art. 4-3 de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310 a los que hace referencia la parte demandada, no facultan específicamente, emitir un acto administrativo que acepte o rechace las solicitudes de prescripción realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable; en ese sentido, la solicitud efectuada por la contribuyente fue respondida mediante el Proveído 0191/2013 señalando que el art. 66 de la L. N° 2492 no establece la facultad de la administración tributaria, para declarar la prescripción de las obligaciones impositivas de los contribuyentes. Que la S.C. N° 61/2013 de 27 de septiembre, resolvió denegar a la contribuyente, la tutela solicitada, con el argumento de que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales respondió la solicitud de la contribuyente, mediante Proveído de 24 de septiembre de 2013, cumpliendo lo señalado por el art. 24 de la C.P.E. y la S.C. N° 696/2014 de 10 de abril, denegó igualmente la tutela solicitada por Mariana Andrea Rivero.

En segundo lugar, indica que la solicitud de prescripción planteada por la contribuyente fue debidamente respondida en forma oportuna y pertinente mediante Proveído 0191/2013 de 24 de septiembre de 2013, quedando demostrado que la supuesta vulneración del derecho de petición al que hace mención la parte demandada, no se produjo, ya que el mismo se tiene por lesionado, solamente cuando se produce la falta de respuesta y en el caso de autos la respuesta si se produjo.

Indica que tampoco se produjo lesión del derecho a la defensa, a la seguridad jurídica y garantía del debido proceso, ya que el proceso se realizó conforme a lo dispuesto por el código tributario vigente y la administración tributaria actuó respetando el derecho a la defensa y la garantía del debido proceso del contribuyente.

Indica que asimismo debe considerarse que para la doctrina administrativa, el Proveído 0191/2013 no constituye propiamente un acto administrativo definitivo, no pudiendo ser objeto de impugnación al ser un acto procesal de mero trámite y por tal, una fase dirigida a preparar la decisión final; ya que no determina tributos ni establece sanciones.

Refiere también que la resolución impugnada carece de un elemento esencial, cual es la fundamentación, puesto que hace referencia al Proveído N° 0191/2013 para señalar que el mismo carece de argumento legal que respalde sus aseveraciones en cuanto se refiere a la prescripción solicitada por la contribuyente.

I.2. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0464/2014 de 24 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmando en todas sus partes el Proveído 0191/2013 de 24 de septiembre.

II. De la contestación a la demanda.

Que una vez corrido el traslado correspondiente, se apersona la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y contesta la demanda mediante memorial que cursa de fs. 68 a fs. 77, en los siguientes términos:

II.1. Manifiesta que la legislación boliviana en sus arts. 131 de la L. N° 2492, 4 núm. 3 de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310 establecen que el contribuyente puede solicitar la prescripción en sede administrativa e interponer recurso de alzada contra el acto que rechazó la solicitud de extinción de la obligación tributaria por prescripción, aspectos que de forma expresa y específica dejan en evidencia la obligación de la administración tributaria de emitir un acto administrativo que se pronuncie sobre la solicitud de prescripción, además que conforme a los arts. 17, 28 y 51 de la L. N° 23 41, toda autoridad administrativa tiene la obligación de emitir resolución expresa que contenga los requisitos mínimos referidos a la competencia, causa, objeto, procedimiento, fundamento y finalidad, lo cual en el presente caso no ocurrió.

Respecto a la vulneración del derecho a la petición, señala que la resolución jerárquica versa exclusivamente sobre el resguardo del debido proceso que tiene por objeto el cumplimiento de los requisitos consagrados en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente conforme al art. 115 concordante con el art. 24 de la C.P.E., por ser el derecho que tiene toda persona, de obtener un juicio justo, no pudiendo el derecho al debido proceso ser ajeno al derecho a la petición.

Que los arts. 17-I y 51-I de la L. N° 2341, aplicables supletoriamente por disposición del art.74 núm. 1 de la L. N° 2492 establece para la administración tributaria la obligación de pronunciar resolución expresa en todos los procedimientos, cualquiera sea su forma de iniciación; por otro lado, los arts. 131 de la L. N° 2492, 4 núm. 3, 4 de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310 establecen que contra los actos emitidos por la administración tributaria de alcance particular, podrá interponerse recurso de alzada, incluyendo el acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación, así como todo otro actos administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria, además de establecer que el sujeto pasivo podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria; asimismo, el art. 55 del D.S. N° 27113 establece que puede disponerse la anulación de obrados de oficio o a petición de parte cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados, siendo por tanto incongruente que el sujeto pasivo solicite la prescripción de determinados periodos y que la administración tributaria señale simplemente que no tiene facultades para emitir pronunciamiento, lo cual resulta ser una respuesta evasiva, ambigua e imprecisa que viola el principio de congruencia y precisa que la motivación de las decisiones jurisdiccionales y administrativas constituye un elemento configurativo del derecho al debido proceso; por lo que los argumentos de la parte actora, sobre una supuesta e incorrecta interpretación de los derechos a la defensa, debido proceso y petición, no corresponden al caso, más aun tratándose de reclamos que no fueron efectuados en los recursos de alzada y jerárquico, ello en resguardo del principio de congruencia, y añade que la resolución jerárquica impugnada emitida, se pronunció sobre todos los motivos y untos observados por las partes.

Que el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3 señaló en la Resolución Jerárquica N° 1362/2014 que respecto al cómputo de la prescripción corresponde remitirse al art. 59 de la L. N° 2492 que establece un término de 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria y que los arts.

61 y 62 de la L. N° 2492 prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable; asimismo cita como jurisprudencia lo señalado en la Sentencia 532/2014 de 10 de marzo de 2014.

II.2. Petitorio.

En función a lo señalado precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

CONSIDERANDO: III.- Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en fase administrativa se agotó con la resolución del recurso jerárquico; corresponde a éste tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación.

Consecuentemente, corresponde establecer el objeto de la controversia que se refiere a determinar si correspondía revocar el Proveído N° 0191/2013 de 24 de septiembre de 2013, declarando prescrita la facultad de ejecución de la administración tributaria.

III.1. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

III.1. En ese marco y de la compulsión de los datos procesales, así como de los anexos, se concluye lo siguiente:

De la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que a fs. 3 cursa el Proveído N° 0191/2013 de 24 de septiembre de 2013 emitido en respuesta a la solicitud efectuada por la apoderada de la contribuyente Mariana Andrea.

Rivero Morales, quien solicitó que se declare la prescripción de las obligaciones tributarias que estableció la Resolución Determinativa LP-200 N° 121 de 9 de febrero de 2004; proveído que resaltó el hecho de que entre las facultades de la Administración Tributaria no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas.

Que una vez interpuesto el recurso de alzada por Silvia Ximena Yañiquez Zuñagua, en representación de Mariana Andrea Rivero Morales fue emitido el Informe Técnico Jurídico ARIT-LPZ-0014/2014 que recomienda anular obrados hasta el Proveído 0191/2013 de 24 de septiembre de 2013 inclusive, al haber considerado en lo principal, la omisión de pronunciamiento sobre la solicitud de prescripción que efectuó la contribuyente.

Posteriormente y una vez interpuesto el recurso jerárquico, fue emitido el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-0464/2014 de 20 de marzo de 2014 y posteriormente fue emitida la resolución impugnada, que resolvió anular obrados hasta el Proveído 0191/2013 de 24 de septiembre de 2013 inclusive, por la omisión de pronunciamiento sobre la solicitud de prescripción que efectuó la contribuyente con relación al IVA e IT de los periodos fiscales febrero, mayo y julio a diciembre de la gestión 2000.

III.2. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece que:

Una vez emitida la Resolución Determinativa LP-200 N° 121 de 9 de febrero de 2004, Silvia Ximena Yañiquez Zuñagua, en representación de Mariana Andrea Rivero Morales, solicitó se declare la prescripción de las obligaciones tributarias que estableció la misma por el tributo omitido del IVA e IT de los periodos fiscales febrero, mayo y julio a diciembre de 2000, motivando la emisión del Proveído 0191/2013 de 24 de septiembre de 2013, que en forma escueta y careciendo de los requisitos formales indispensables para lograr su finalidad, hace referencia al hecho de que entre las facultades de la administración tributaria no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, sin ingresar al fondo de la solicitud efectuada por la contribuyente; dejando de fundamentar adecuadamente los alcances de la decisión asumida en sede administrativa, vulnerando el derecho constitucional a la petición que efectuó la contribuyente.

Que por otra parte, sobre el cómputo de la prescripción, el art. 59 de la L. N° 2492 establece un término de 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria.

Que el cómputo de la prescripción se efectúa desde el momento que adquirió calidad de Título de Ejecución Tributaria la Resolución Sancionatoria, de conformidad al parág. III del art. 60 de la citada ley y para el caso de que la administración tributaria tome medidas coactivas con la finalidad de ejecutar la deuda tributaria, debe tenerse en cuenta que la L. N° 2492 no reconoce las medidas coactivas como causales de suspensión o interrupción del término de prescripción; las cuales se detallan expresamente en los arts. 61 y 62 de la misma y consisten en la interrupción de la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago y se suspende con el inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. En función a lo señalado precedentemente, la confirmación de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0014/2014 de 7 de enero, se ajusta a derecho.

Por lo demás, en el caso presente este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción de la parte actora, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio, puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción; en este sentido, la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante.

Que en el caso de autos, este Tribunal Supremo, en la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe, no encuentra vulneración a los principios del procedimiento administrativo, pues el administrado ha activado todos los sistemas recursivos que la ley le brinda, como procedimientos fundamentales para el control de la voluntad sancionadora de la administración, en el afán de solicitar modificación de una decisión con la cual disiente. Menos aún vulneración de derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad es la protección de los derechos fundamentales de los particulares, al no haber sido estos argumentados y expuestos en la acción, limitándose simplemente a copiar los recursos interpuestos en sede administrativa que merecieron resoluciones, y al haberse concluido el procedimiento administrativo con una resolución jerárquica clara que explica los motivos de su resolución, se concluye que se ha respetado el debido proceso adjetivo, que consagra la garantía de defensa en proceso en sus componentes de: derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada relacionada con los requisitos de motivación del acto administrativo que exprese fundamentos que llevan a la emisión del acto, aspectos que en el procedimiento administrativo de autos han sido observados.

Del análisis precedente, habiendo éste Tribunal de Justicia verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, establece la inexistencia de vulneraciones al debido proceso en sede administrativa, en que hubiese incurrido la Autoridad General de Impugnación Tributaria, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 21 a 26 y en su mérito subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0464/2014 de 24 de marzo.

No suscribe el Magistrado Pastor S. Mamani Vilca por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



547

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN c/
Ministerio de Medio Ambiente y Agua.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Cochabamba.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia Graco Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada legalmente por Mario Vladimir Moreira Arias, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada legalmente por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias en representación de la Gerencia Graco Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 79 a 83, contestación a la demanda presentada por Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, que cursa de fs. 110 a 115; réplica, dúplica y los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La parte actora señala que por Orden de Verificación 3912OVE00015 procedió a la verificación del cumplimiento de disposiciones tributarias de los periodos fiscales mayo, junio, julio y agosto de 2008, del IVA, respecto a los Cursos de Postgrado; fiscalización que fue efectuada sobre base cierta, y permitió determinar la existencia de ingresos percibidos por cursos y programas de post grado que no fueron incluidos en la determinación del IVA.

Que el 19 de octubre de 2012 se emitió la Vista de Cargo N° 26-00095-12 estableciendo la deuda tributaria, impuesto omitido actualizado, intereses y sanción por la calificación preliminar de las conductas de conformidad a lo dispuesto en el art. 165 de la L. N° 2492, notificada en forma preliminar al representante legal, el 22 de octubre de 2012.

Que el 20 de noviembre de 2012 el contribuyente presentó los descargos que la Administración Tributaria aceptó parcialmente, modificando así la Vista de Cargo, y el 20 de diciembre del mismo año fue emitida la Resolución Determinativa 17-00727-12 contra la cual el sujeto pasivo accionó el recurso de alzada una vez notificado con la misma; en virtud a lo cual se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0214/2013 de 19 de abril de 2013 que revoca parcialmente la resolución determinativa antes individualizada.

Que tanto la Administración Gerencia GRACO Cochabamba como la Universidad Mayor de San Simón interpusieron recurso jerárquico contra la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0214/2013 de 19 de abril de 2013 y el 10 de septiembre de 2013 fue emitido el Auto Motivado AGIT-RJ 0121/2013 que no dio lugar a la solicitud de aclaración y complementación de la resolución de recurso jerárquico y posteriormente fue emitido el AGIT-CBA/RA 0552/2013 de 2 de diciembre de 2013 que resuelve revocar parcialmente la Resolución Determinativa 17-00727-12 de 20 de diciembre de 2012.

Que la Administración Gerencia GRACO Cochabamba interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada AGIT-CBA/RA 0552/2013 de 2 de diciembre de 2013, en cuya consecuencia fue emitida la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0557/2014 de 14 de abril de 2014 que resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada AGIT-CBA/RA 0552/2013 de 2 de diciembre de 2013.

Señala que por las actividades de posgrado de la Universidad Mayor de San Simón durante la gestión 2008, correspondía la aplicación del IVA, puesto que fueron revisados los cálculos aritméticos y arrastres de saldos del contribuyente, además de los depósitos asentados en los extractos bancarios correspondientes a la Cuenta Bancaria 301-5023089-3-05 del Banco de Crédito de Bolivia S.A. de la Escuela Universitaria de Post Grado, en la cual el contribuyente depositó los ingresos de cursos y programas de post grado, por medio de la revisión de comprobantes de registro de ejecución de recursos, informes y detalles de recaudación, según recibos de caja del Tesoro Universitario.

Que los ingresos percibidos por la Universidad Mayor de San Simón por programas de post grado, en los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2008, fueron registrados contablemente en la cuenta derechos, y no fueron declarados para la determinación del IVA, puesto que el contribuyente emitió solamente recibos de caja del Tesoro Universitario y no así factura o nota fiscal, además de haber incluido en la cuenta derechos, conceptos que no formaron parte de verificaciones específicas, mismas que fueron objeto de descargo de la vista de cargo.

Refiere que las observaciones de la administración tributaria, que determinaron los reparos establecidos en la resolución determinativa se sustentan en el art. 70 de la L. N° 2492-b) del art. 1-d), del art. 3-b), del art. 4, 7, 12 todos del D.S. N° 21530; además de que los reparos efectuados por la administración tributaria, se basaron en ingresos percibidos por servidores de educación a nivel de posgrado del contribuyente, toda vez que la partida 15200 Derechos del clasificador, no incluye ingresos por concepto de costos o cuotas por servicios educativos cobrados, tal es el caso de los cursos y programas de postgrado desarrollados por el contribuyente; consecuentemente, la inadecuada clasificación efectuada por el contribuyente de ingresos en la partida derechos, no da la condición de no imponibilidad del IVA.

Que los ingresos por curso y programas de postgrado observados, se encuentran en el marco de lo dispuesto en el art. 4 de la L. N° 843, referente al nacimiento del hecho generador, toda vez que como consta en los documentos que forman parte del cuerpo de antecedentes de la revisión, consistentes en ofertas de cursos y programas de postgrado del contribuyente, los estudiantes deben cumplir como requisito previo, con la cancelación íntegra del costo del programa antes de la finalización del mismo, ya sea con la entrega del trabajo final, producto y/o defensa de tesis, hecho que está totalmente ratificado por el Reglamento para la elaboración y presentación del Trabajo de Grado de la Universidad Mayor de San Simón, que tiene como base el Reglamento General de estudios de Postgrado del CEUB y el Reglamento General de la Escuela Universitaria de Postgrado que establece en el Capítulo III que los estudiantes deben pagar el costo total del programa respectivo, para ingresar a la etapa final de la presentación.

Que consta en el Informe de conclusiones, que se verificó el hecho de que el contribuyente incluyó dentro de la cuenta de derechos, conceptos que no forman parte del alcance de las verificaciones específicas y/o que no son objeto del impuesto verificado, mismo que previa valoración y verificación fueron objeto de descargo de la vista de cargo.

Que los conceptos descargados por la resolución de alzada y ratificados por la resolución jerárquica, por concepto de pago de títulos, diplomas, defensa de tesis, convocatoria a docentes, registro de internado, servicio de análisis a empresas, venta de libros, revistas folletos, no se encontrarían dentro del alcance específico de las verificaciones, limitado únicamente a los ingresos emergentes de cursos y programas de postgrado de la gestión 2008 y también descarga el concepto de asientos anulados y/o revertidos, que dentro de las verificaciones no fueron considerados como ingresos gravados.

Que el trabajo de campo realizado por la administración tributaria, se efectuó en base a documentación original que cursaba en antecedentes a tiempo de la determinación y no así en base a documentación que nunca fue de conocimiento de la administración tributaria; consiguientemente, la prueba considerada por la resolución jerárquica vulneró la normativa inmersa en el art. 81-3 de la L. N° 2492, por lo que debe tenerse en cuenta la línea jurisprudencial establecida en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0435/2012 de 25 de junio que hace mención al hecho de que deben rechazarse las pruebas aportadas fuera del plazo establecido, salvo que el sujeto pasivo pruebe que la omisión no fue por causa propia.

Que de la revisión de las transacciones descargadas por la AGIT, se evidencia que se hace mención a documentación del cuerpo 2 de antecedentes presentada por el sujeto pasivo, cuya ubicación no corresponde a las fojas señaladas, sino más bien a informes consolidados por unidad, por concepto y por cuenta, así como el detalle de recaudaciones.

I.3. Petitorio.

En función a lo expuesto, solicita revocar en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0557/2014, al haber sido vulnerado el núm. 3 y último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, emitida por las Autoridad General de Impugnación Tributaria por contener violación de la ley, manteniendo firme y subsistente en todas sus partes la Resolución Determinativa 17-0727-12 de 20 de diciembre.

II. De la contestación a la demanda.

II.1. Fundamentos de la contestación a la demanda.

La parte demandada señala que la demanda contencioso administrativa se limita a exponer aspectos generales y no detalla la prueba cuya incorrecta valoración acusa, más aun cuando el CPC establece que la demanda debe exponer los hechos en que se fundaren, expuestos con calidad y precisión, aspecto que la demanda no cumple, puesto que carece de claridad y detalle en sus fundamentos, lo cual constituye el eje central de toda demanda.

Que sin embargo, como cuestión previa la parte demandada señaló que la GRACO Cochabamba del SIN interpuso recurso jerárquico solo con relación a los asientos 29071, 30599, 30942, entendiéndose por ello, que son los asientos que le ocasionaron perjuicio y en función a ello estableció que los cursos de postgrado realizados por la UMSS constituyen contraprestación de servicios en virtud al hecho de que por una parte la Universidad se compromete a brindar a los particulares, conocimientos especializados en un área de estudio específica y en tiempo determinado en tanto que el particular conviene en pagar un pecio en los plazos y condiciones que correspondan; consecuentemente, los cursos de postgrado son objeto del IVA, debiendo la Universidad Mayor de San Simón cumplir con su obligación de facturar y declarar los mismos.

Que el art. 76 de la L. N° 2492 establece que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, y el art. 81 de la citada norma determina que las pruebas de apreciarán conforme a la sana crítica, siendo admisibles asolo aquellas que cumplan los requisitos de pertinencia y oportunidad.

Asimismo, hace referencia a la S.C N° 0173/2012 que en relación a la verdad material manifiesta que la prueba no adjuntada en la etapa de admisión, será admisible solamente hasta antes del sorteo del expediente, justificando las razones que impidieron su presentación oportuna, también en caso de tratarse de nueva prueba y de denuncias de medidas de hecho conexas y accesorias, será posible la presentación de nueva prueba que demuestre que las lesiones denunciadas, además de persistir, continúan suscitándose a raves de otras acciones de similar naturaleza; consiguientemente, la admisión de las pruebas debe ajustarse necesariamente a uno de los tres casos anteriores. Un razonamiento contrario distorsionaría las exigencias de los requisitos de forma comprendidos en los arts. 77-5 de la LTCP y 129 de la C.P.E., por lo que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos de la resolución impugnada, más aun si se toma en cuenta que la demanda no puede limitarse a reiterar los argumentos expuestos en sede administrativa, teniendo como precedente al efecto señalado, la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio.

Que el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3 con relación a la presentación de pruebas señala que varias resoluciones jerárquicas como ser las Resoluciones AGIT-RJ-1753/2013, AGIT-RJ-1823/2013 y AGIT-RJ-1972/2013, establecen que toda prueba para ser valorada debe cumplir los requisitos de pertinencia y oportunidad; asimismo cita jurisprudencia contenida en la S.C. N° 915/2011 de 6 de junio de 2011 que establece el derecho a la presentación de prueba, como un aspecto importante del acceso a la justicia; de igual manera cita el A.S. N° 676, el cual en merito a lo establecido por el art. 180-I de la C.P.E., hace referencia al principio de verdad material, señalando que constituye un avance de la justicia y del derecho en el país, permitiendo así que los tribunales ordinarios ejerzan jurisdicción plena.

II.2. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0557/2014 de 14 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.3. Del tercero interesado.

A fs. 165 cursa memorial interpuesto por Roberto Alfonso Gutiérrez Montero y Alfredo Carlos Sossa Fuentes en calidad de representantes del rector y MAE de la Universidad Mayor de San Simón, Lucio Gonzales Cartagena, quienes se apersonan en calidad de terceros interesados, para señalar escuetamente que estarán a las resultas de éste Tribunal, en el caso de autos.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

La Orden de Verificación 3912OVE00015 efectuó la verificación del cumplimiento de disposiciones tributarias de los periodos fiscales mayo, junio, julio y agosto de 2008, del IVA, respecto a los cursos de postgrado; fiscalización efectuada sobre base cierta que determinó la existencia de ingresos percibidos por cursos y programas de post grado que no fueron incluidos en la determinación del IVA.

Posteriormente el 19 de octubre de 2012 fue emitida la Vista de Cargo N° 26-00095-12 que tipifica la conducta del contribuyente como omisión de pago con una sanción del 100% del tributo omitido en UFV's a la fecha de vencimiento del periodo fiscal, de conformidad a lo dispuesto en el art. 165 de la L. N° 2492; el 20 de diciembre del mismo año se emitió la R.D. N° 17-00727-12, motivando la interposición del recurso de alzada, que derivó en la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0214/2013 de 19 de abril de 2013, misma que revocó parcialmente la Resolución Determinativa antes individualizada.

Una vez interpuesto el recurso jerárquico contra la resolución de alzada, fue emitido el Auto Motivado AGIT-RJ 0121/2013 que no dio lugar a la solicitud de aclaración y complementación de la resolución de recurso jerárquico y posteriormente fue emitida la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-CBA/RA 0552/2013 de 2 de diciembre de 2013 que resuelve revocar parcialmente la R.D. N° 17-00727-12 de 20 de diciembre de 2012.

Que cursa también en antecedentes la nota de la Universidad Mayor de San Simón, mediante la cual observa la errónea aplicación en la determinación de la deuda tributaria del art. 24 y 28 de la L. N° 843 expuesta en la vista e cargo, que grava a personas naturales por ingresos percibidos, por lo que la determinación no se efectuó sobre base cierta sino más bien por el párrafo II del mismo artículo, además de que las universidades públicas contabilizan en la cuenta derechos el concepto de matrículas, a los cobros realizados por el Servicio de Educación Superior sin discriminar cuales son de pregrado y de postgrado, ya que el clasificador por rubros establece que son fuentes no impositivas por estar en el grupo de tasas, por lo que la UMSS no es sujeto pasivo del IVA.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si en el caso de autos, con el pronunciamiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0557/2014 de 14 de abril, se vulneró el núm. 3 y último párrafo del art. 81 de la Ley 2462.

V. Análisis del problema jurídico planteado

Que por su naturaleza jurídica el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese contexto, del análisis del problema jurídico planteado se tuvo que la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada, resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0552/2013 de 2 de diciembre, solo en la parte referida a los asientos 29071, 30599 y 30942, por no cumplir con lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492, modificando en consecuencia la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00727-12 de Bs 1.573.274; equivalentes a 874.784 UFV a Bs 1.563.890, equivalentes a 869.567 UFV.

Que la demanda interpuesta en el caso de autos, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0557/2014 de 14 de abril, señalando textualmente: "...la vulneración al art. 81 de la L. N° 2492, tiene asidero en que los fundamentos y aseveraciones de la AGIT en la ilegal resolución jerárquica sean estos validos o no, se basan en prueba ofrecida y presentada por la Universidad Mayor de San Simón, en la tramitación del recurso de alzada y Jerárquico ante la AGIT y ARIT respectivamente y no presentada en sede administrativa en el trabajo de campo efectuado por los fiscalizadores"; aseveración que permite establecer a esta instancia de cierre, que la prueba presentada por la Universidad de San Simón, fue considerada en sede administrativa, puesto que sirvió de fundamento para el pronunciamiento de las resoluciones de alzada y jerárquica; lo cual permite concluir que si bien estas pruebas no fueron presentadas por la parte actora a tiempo de la realización del trabajo de campo, si fueron consideradas posteriormente en sede administrativa, como se refiere líneas arriba, sin que ello implique vulneración alguna del proceso en sede administrativa, sino que más bien se procuró contar con elementos de prueba que permitan adquirir certeza sobre los hechos, por lo que el argumento de la parte actora carece de sustento legal, evidenciándose que no se produjo contravención alguna del art. 81 de la L. N° 2492, el cual a la letra señala lo siguiente:

(Apreciación, Pertinencia y Oportunidad de Pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los num. 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Por lo expuesto y en consideración al hecho de que la parte actora solicita revocar parcialmente la resolución impugnada, sin especificar cuál es la parte que pide mantener subsistente y a mayor abundamiento pide revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, es que este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (*nemoprocedatiudex iure ex officio*) puesto que este tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material.

V.I. Conclusiones.

En tal sentido, la labor de control de legalidad de los actos administrativos a los que se circunscribe este Tribunal Supremo en el caso de autos, no encuentra vulneración a los principios del procedimiento administrativo, pues el administrado ha activado todos los sistemas recursivos que la ley le brinda, como procedimientos fundamentales para el control de la voluntad sancionadora de la administración, en afán de solicitar modificación de una decisión con la cual disiente. Menos aún vulneración de derechos sustantivos o de fondo cuya finalidad es la protección de los derechos fundamentales de los particulares, al no haber sido estos argumentados y expuestos en la acción, limitándose simplemente a copiar argumentos de los recursos interpuestos en sede administrativa que merecieron resoluciones, aspecto que impide a este tribunal entrar al análisis de fondo de la acción, y al haberse concluido el procedimiento administrativo con una resolución jerárquica clara y concisa que explica los motivos de su resolución, se concluye que se ha respetado el debido proceso adjetivo, que consagra la garantía de

defensa en proceso en sus componentes de: derecho a ser oído antes y después del acto administrativo, derecho a ofrecer y producir pruebas razonables y derecho a una decisión fundada relacionada con los requisitos de motivación del acto administrativo que exprese fundamentos en la emisión del acto.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria está enmarcada dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

Sobre el particular, existe uniforme jurisprudencia, como la contenida en el A.S. N° 238/2013 de 5 de mayo, entre otras.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 79 a 83, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0557/2014 de 14 de abril.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



548

**Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Oruro.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: Que a la demanda contenciosa administrativa seguida por la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales en contra de la AGIT signado con el N° 608/2014, se acumuló la demanda contenciosa administrativa seguida por la Empresa Metalúrgica Vinto contra la AGIT signado con el N° 630/2014, en las que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 emitida el 7 de abril.

I. Contenido de la demanda (proceso 608/2014).

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 2 a 7, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril, el memorial de subsanación de la demanda de fs. 63 y vuelta, la contestación de fs. 117 a 124 y vta., réplica y dúplica, los antecedentes procesales; y,

Que la Gerencia Distrital de Oro del SIN, señala que los fundamentos centrales de la AGIT para revocar parcialmente de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00866-13 de 30 de septiembre de 2013, es que se consideró la retención por la regalía minera como medio fehaciente de pago, así como las facturas emitidas por EMV a Lucinda Flores Valverde, manifestando que del análisis y valoración jurídica de los medios fehacientes de pago, los actos de la administración tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley conforme señalan los arts. 65 del Cód. Trib., concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341.

Que de los antecedentes manifiesta que la Gerencia Distrital de Oro del SIN aplicó estrictamente los arts. 66-11 y 70-4 de la L. N° 2492 así como el art. 37 del D.S. N° 27310, ya que se constató que las Facturas N° 832, 833, 834, 835, 836, 839, 840, 841 y 846, y las emitidas por la COMIBOL Empresa Minera Huanuni, asimismo las Facturas N° 501 y 502 de la proveedora Lucinda Flores Valverde no contaban con los medios fehacientes de pago que respaldan la totalidad de las compras efectuadas. Siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a 50.000 UFV's a la verificación de medios fehacientes, habiéndose constatado que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras, por lo que el importe del crédito depurado ascienden a Bs 1.507.156; debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 9.348.823; por el IVA, asimismo, se hace notar que una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

La AGIT, manifiesta que los medios fehacientes de pago por regalía minera presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues en el contribuyente en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009 con N° de Orden 4037171044, cuadro de retenciones de regalía minera y cuadro desglosado de retención de regalía minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento a normativa vigente, estos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada, adjunta fotocopia de compra de mineral, fotocopia de resumen de liquidaciones finales facturados de lotes emitidas por COMIBOL, cuadro de determinación del importe de la factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, donde se puede evidenciar que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inc. b) num. IV, art. 4, capítulo III.

Señala que se reiteró a la AGIT, que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, hecho que no es considerado por el proveedor COMIBOL, que calculo el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención RM, tal cual se evidencia en el cuadro resumen de liquidaciones finales facturados por lotes presentados.

En la base de su análisis, el contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de RM lo que contravendría lo establecido en el D.S. N° 25465 que estipula que los impuestos sujetos de devolución impositiva son IVA, ICE y GA, en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de Devolución Impositiva por concepto de compra de concentrados de este.

En consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medio fehaciente de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de mineral. El Departamento de Fiscalización, del papel de trabajo ha considerado los pagos efectivamente respaldados como medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuaderno administrativo, en estricta aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12-III del D.S. N° 27874, es decir no se ha depurado la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, sino solo la parte no respaldada, por lo que, en ningún momento se ha vulnerado los derechos del sujeto pasivo, por el contrario este debió haber presentado todos los documentos que acrediten las compras realizadas de COMIBOL-Empresa Minera Huanuni, en ese sentido de que una factura prueba la propiedad de un objeto comprado, respecto de su comprador y también prueba el crédito que contiene, el cual pertenece a la persona natural o jurídica que se encuentre consignada en la factura, si bien es cierto que la posesión de la factura evidentemente otorga derecho al crédito fiscal, tal como señala el art. 4-a) de la L. N° 843, empero, la nota fiscal debe estar vinculada con la actividad del exportador, como establece el segundo párrafo del art. 8-a) de la citada ley, sin embargo, la AGIT señala que la regalía minera no forma parte del importe factura por la EMH, sino que se trataría de retenciones efectuados por el vendedor, manifestación errada por la AGIT, siendo la administración tributaria expuso líneas que la depuración de las facturas 832, 833, 834, 835, 839, 840, 841 y 846, emitidas por COMIBOL EM, asimismo las facturas 501 y 502 de la Proveedora Lucinda Flores Valverde, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

Por lo expuesto queda claramente establecido que la labor del Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria se ha enmarcado en todas y cada una de las disposiciones legales citadas por lo que corresponde declarar probada la demanda.

Petitorio.

En virtud de lo expuesto solicita que se declare probada la demanda que impugna en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril.

II. Contestación.

La AGIT señala que en el marco normativo, se evidencia que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la regalía minera, pues siendo el precio neto de venta aquel que se puede obtener de la venta de bienes o la prestación de servicios en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

En el caso de venta de minerales cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el valor bruto de venta no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación, en tanto, que la regalía minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del valor bruto de venta, es decir, sin la aplicación del IVA, consecuentemente, estos gravámenes, si bien consideran el valor bruto de venta como base para su cálculo, son independientes en su liquidación.

En este contexto, en el presente caso corresponde enfatizar que las compras realizadas por EMV a la COMIBOL, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del valor bruto de venta, a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la regalía minera, aspecto que fue considerado por la EMV en las liquidaciones finales, que reflejan, por un lado, la determinación del valor neto, que es la base para la facturación a efectos del IVA y, por otro, el cálculo de la regalía minera sobre el valor bruto de venta, estableciendo al final el saldo que EMV debe cancelar a la Empresa Minera Huanuni.

Asimismo, siendo que por las facturas de compra de mineral, la EMV solicitó la devolución impositiva, la administración tributaria en el inicio del proceso de verificación solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, que se verifica que EMV a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros en los que se efectúa una correlación entre la forma de "determinación del importe

de la factura” y los “Medios fehacientes de pago”, evidenciándose que en la primera parte, a partir del valor neto base p/facturación, determinado en las liquidaciones finales, más la alícuota efectiva del IVA 14.94252873% se estableció el valor de las facturas, para cada uno de los lotes de mineral adquirido, importes por los cuales al EMH, emitió la correspondientes facturas, cumpliendo lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la L. N° 843, en la segunda parte de los citados cuadros, la EMV efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna, comprobante final, el detalle de los comprobantes de banco, dólares emitidos por el pago de la compra, cuyos importes registrados en la columna “Líquido Pagable”, corresponderían al saldo a cancelar establecidos según las Liquidaciones finales, mismos que no incluyen el IVA ni el importe de la RM, reflejando en la columna “Regalías Mineras”, que el importe por este concepto fue descontado del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 del D.S. N° 29577.

De esta descripción, se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMV como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la RM como establece la administración tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el Valor Neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la RM, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de venta (contenido fino por la cotización oficial), es descontando del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor EMH.

Situación que también se refleja en los documentos: “Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes”, elaborados por la EMH, donde el saldo a cobrar resulta de descontar el valor neto de ventas, el total de la regalía minera; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de EMH, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye en el importe facturado, el concepto de la Regalía Minera, de esta manera, las observaciones de la administración tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, no corresponde.

Por otra parte, la Administración Tributaria, según la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00866-13, sustenta su observación en la aplicación del art. 4 parág. IV. Inc. b) del D.S. N° 29577, al respecto cabe indicar que la cita de dicha norma resulta pertinente al caso en análisis, toda vez que la misma está referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parágrafos I, II y III del citado art. 4 que no es el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la RM, se determina en función al contenido fino de mineral y cotización oficial.

II.1 Petitorio.

Solicita que en base a los fundamentos expuestos se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT RJ 0537/2014 de 7 de abril.

III. Contenido de la demanda de la empresa (proceso 630/2014).

La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto de fs. 96 a 101, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril, el memorial de contestación de fs. 135 a 143, replica y duplica, los antecedentes procesales; y,

III. 1 Antecedentes de la demanda.

En 30 de septiembre de 2013 se notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00866-13, que establece la devolución impositiva por el impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al período fiscal agosto 2012, el importe de Bs 9.348.823; de un monto que fue solicitado por la suma de Bs 10.855.979; reducción que según sostuvo, corresponde en razón a que: 1) Erróneamente se hizo un descuento, al no haberse demostrado el pago del 87% de las Facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL, afirmación que dice es falsa, por lo que la Empresa Metalúrgica Vinto interpuso recurso de alzada, que se resolvió a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0032/2013 de 13 de enero, que determinó revocar parcialmente la Resolución CEDEIM N° 23-00866-13, dejando sin efecto el reparo de Bs 266.992; y se confirma el importe de Bs 1.240.164.

Que la Administración Tributaria y la EMV dedujeron recurso jerárquico, habiéndose pronunciado la Resolución AGIT-RJ 0537/2014, que resolvió confirmar la resolución de alzada, dentro del recurso de alzada interpuesto por la EMV contra la administración tributaria, que dejó sin efecto el importe observado de Bs 266.992; y se establece el importe a devolver de Bs 9.615.815; correspondiente al período fiscal agosto de 2012, el cual es parcialmente contrario a los intereses de la empresa.

III.2. Fundamentos de la demanda.

III.2.1.- Indebida subsistencia de sumas depuradas por concepto de análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados.

Señala que dicha observación no corresponde, toda vez que el gasto por dirimición, por su característica de desacuerdo, no puede ser descontado en el mismo lote al que corresponde la dirimición, en razón de que la dirimición se da precisamente por desacuerdo entre partes sobre la ley del mineral, es decir, entre el vendedor y comprador de concentrado de Sn. sin embargo no por ello, se puede detener el proceso de liquidación, de la compra, misma que se hace en base al análisis de la ley que se realiza en la EMV a tiempo de la recepción del mineral, realizándose posteriormente un reajuste en caso de modificación de la ley mineral por la dirimición realizada.

Dentro la observación realizada, como ejemplo describe el caso del lote EMH-562/2012, mismo que ante desacuerdo sobre la ley del concentrado de Sn del Lote EMH562/2012, recepcionada en la EMV el 18 de julio de 2012, se envió las muestras de este mineral al laboratorio de SGS, a cuyo efecto, una vez realizado el análisis de dirimición se emitió la Factura N° 21699 en 10/08/2012, es decir, 22 días después de la recepción del mineral, razón por la que se liquidó el costo de la dirimición en la Factura 831 del 31 de agosto de 2012, mientras que la liquidación del lote EMH 562/2012 en la Factura 815 de COMIBOL de 31 de julio de 2012, es decir un mes antes.

Igual procedimiento se dio con las facturas 21788 de laboratorio SGS y 13923 de laboratorio Espectrolob, liquidadas en la Factura 831, para su constatación adjunto fotocopias simples de documentación que evidencia el fundamento, mismos que de acuerdo al Sr. Carlos David Roque Pinto- Encargado de Impuestos de la EMV ya fueron presentados en la etapa de fiscalización al SIN Oruro, es decir, que se encuentran en el expediente administrativo correspondiente a este periodo fiscal agosto 2012.

Por otra parte, desde el punto de vista legal, el crédito del gasto por concepto de análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados esta respaldado por el art. 3 del D.S. N° 25465, de 23 de julio de 1999, art. 8-a) de la L. N° 843.

En el marco descrito y la norma que respalda la devolución de IVA, si corresponde que las facturas presentadas como descargo sean consideradas como medio de pago, consiguientemente la devolución del crédito fiscal de Bs 110.

En cuanto a la observación del punto xxix. del subtítulo IV. 3.1 sobre la Factura N° 837 emitida por COMIBOL, cuya diferencia de crédito fiscal es de Bs 5.059,27; que se sustenta en las Facturas N° 111, 110 y 109, emitidas por Ismael Escobar Cruz, observada por no adjuntar detalle alguno, a ese efecto adjunto detalle y documentación de respaldo, que de igual manera ya fueron presentados en la etapa de fiscalización del SIN Oruro, es decir, que se encuentran en el expediente administrativo, correspondiente a este periodo fiscal agosto de 2012.

Fundamentos legales que determinan la devolución del total del crédito de las Facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL.

Finalmente demando la suma de Bs 1.234.994,00; que es la diferencia entre la confirmación de la Resolución de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0537/2014 de Bs 1.240.164,00; y el resultado de la suma de Bs 110; y Bs 5060; que suma 5.170 demandados en los puntos precedentes, suma de Bs 1.234.994,00; que corresponde a la depuración parcial de las Facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL y por medios fehacientes de pago, misma que, como fundamentó anteriormente, está respaldada precisamente con las Facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841 y 846 emitidas por COMIBOL, mismas que se constituyen en medios fehacientes de pago, facturas que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto el derecho de devolución del crédito fiscal IVA que contienen, aspecto que está plenamente respaldado, como he fundamentado en su recurso de alzada y jerárquico.

Que la administración tributaria sin ver el perjuicio económico que está generando a la empresa depura Bs 1.234.994,00 de las Facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841 y 846 emitidas por COMIBOL por compra de insumos con los que trabaja la Empresa, sin tomar en cuenta que dichas notas fiscales, cumplen las condiciones fundamentales para su validez y devolución ya que son: 1. originales, 2. corresponden al periodo solicitado y 3. están vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa, depuración que contraviene toda la normativa, pues en vez de evitar la expropiación del componente impositivo, en realidad lo está expropiando al no devolver a la EMV un monto igual al IVA pagado, y que en ese contexto el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la L. N° 2492, en virtud del cual el Estado por mandato de la ley debe restituir en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados tampoco se está cumpliendo, ante la abundante normativa que establece la devolución del IVA, corresponde la devolución del total del crédito de las citadas facturas, más aún si la EMV demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas, documentos que constan en el expediente, mismos que de acuerdo al art. 66-11 y art. 70-4 de la 2492, se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

Situación y limitación de la Empresa Metalúrgica Vinto, que para una empresa que ha sido revertida al Estado Boliviano solicita que el IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras, quienes a su vez a momento de venderles el concentrado al valor de la cotización internacional del mineral, incrementan a tal valor el 14.94% en su factura, precio con el que compramos el concentrado.

Motivo por el que esta recuperación es de vital importancia para el futuro actuar y de funcionamiento de la EMV que como componente de la Bolivia Productiva genera empleo y excedentes para el país, lo contrario significaría que en condiciones no competitivas, tratando de pagar menores importes a los proveedores de concentrado o intentando exportar parte de los impuestos no tengan condiciones competitivas, 1 para captar concentrados, 2 para exportar el metálico, por estar fuera de la competencia, que sin ir lejos se encuentra en el vecino país del Perú, que tiene una fundición de estaño de gran capacidad.

III.2.2. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; y en consecuencia, revocar la resolución impugnada, en consecuencia queden sin efecto también la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0032/2014, y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-0032-13 de 18 de julio.

IV.- De la contestación a la demanda.

La AGIT manifestó que el art. 4-I del D.S. N° 29577 prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial, el art. 12 del citado decreto, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tiene la obligación de retener el importe de la RM liquidada por sus proveedores.

Por otra parte, conforme el art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, y debe incluir el impuesto sin mostrarse por separado, en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de la citada ley, es decir que cumplan los requisitos de validez.

En este marco normativo, es evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la RM, pues siendo el precio neto de venta aquel que se pueda obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, la normativa solo

prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

En el caso de la venta de minerales, cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el valor bruto de venta, no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación, en tanto, que la RM liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del valor bruto de venta, es decir, sin la aplicación del IVA, consecuentemente, estos gravámenes, si bien consideran el valor bruto de venta como base para su cálculo, son independientemente en su liquidación.

En este contexto, en el presente caso las compras realizadas por EMV a la COMIBOL, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta, a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base del cálculo de la RM aspecto que fue considerado por la EMV en las liquidaciones finales que reflejan por un lado la determinación del valor neto, que es la base para la facturación a efectos del IVA y por otro, el cálculo de la regalía minera sobre el valor bruto de venta estableciendo al final el saldo que EMV debe cancelar a la Empresa Minera Huanuni EMV

Asimismo, siendo que por las facturas de compra de mineral la EMV solicitó la devolución impositiva, la administración tributaria en el inicio del proceso de verificación solicitó los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, de la revisión de antecedentes se verifica que la EMV a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros cursantes en antecedentes administrativos, en los cuales efectúa una correlación entre la forma de "Determinación del importe de la Factura" y los "Medios Fehacientes de pago, evidenciándose que en la primera parte, a partir del Valor Neto Base p Facturación, determinado en las liquidaciones finales, más la alícuota efectiva del IVA 14.94252873% se estableció el valor de la factura, para cada uno de los lotes de mineral adquirido, importes por los cuales la EMH, emitió la correspondiente factura cumpliendo lo dispuesto por el art. 4 y 5 de la L. N° 843, en la segunda parte de los citados cuadros la EMV efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna "Comprobante Final", el detalle de los comprobantes de banco, dólares emitidos por el pago de la compra, cuyos importes registrados en la columna "Líquido Pagable", corresponderían al saldo a cancelar establecidos según las "Liquidaciones Finales", mismos que no incluyen el IVA ni el importe de la RM, reflejando en la columna, "Regalías Mineras", que el importe por este concepto fue descontado del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 del D.S. N° 29577.

De esta descripción, se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, la EMV como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la RM como establece la administración tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el valor neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la regalía minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el valor bruto de venta, es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empazar a favor del vendedor EMH.

Situación que también se refleja en los documentos "Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes", elaborados por EMH, donde el saldo a cobrar resulta de descontar al valor neto de ventas, el total de la RM; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de EMH, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye en el importe facturado, el concepto de RM, de esta manera, las observaciones de la administración tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, no corresponde.

Por otra parte, la administración tributaria, según la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA ° 23-00866-13, sustenta su observación en la aplicación del art. 4-IV-b) del D.S. N° 29577, al respecto, indica que la cita de esta normativa no resulta pertinente al caso en análisis, toda vez que la misma esta referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en el citado artículo parág. I, II y III, que en el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la regalía minera, se determina.

Que se evidenció que la empresa plantea la demanda con un monto ahora demandado como argumento que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de alzada y jerárquica, y que al no haber sido dicho monto ahora demandado, se tiene como acto consentido libre y expreso renunciando al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, sobre los que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita por el principio de congruencia, por tanto, la demanda no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en recurso jerárquico.

IV.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0537/2014 de 7 de abril.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

- En 11 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó de forma personal a la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación CEDEIM N° 13990200347 de 12 de abril de 2013, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido, del periodo agosto 2012, correspondiente al IVA, en la modalidad de Verificación Previa CEDEIM; asimismo notificó el Requerimiento N° 13400900006, en el cual solicitó documentación de descargo.

- En 13 de septiembre de 2013, EMV presentó documentación consistente en Declaraciones Juradas Form. 210 y 400 del periodo agosto de 2012, Libro de Ventas y Compras IVA, facturas de ventas y compras, extractos bancarios, formularios de solicitud CEDEIM, pólizas de exportación, medios fehacientes de pago, gastos de realización y estructura de costos.

- Que la administración tributaria del análisis de dicha documentación mediante Informe 129/2013 observó el crédito fiscal por medios fehacientes de pago, considerando que por facturas de compra de mineral el pago no es respaldado en su totalidad, observando el saldo no respaldado.

- En 30 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Ramiro Feliz Villavicencio representante del EMV, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00866-13 que establece el importe sujeto a devolución del periodo agosto de 2012, la suma de Bs 9.348.823; y como importe no sujeto a devolución Bs 1.507.156.

- Contra dicha resolución la Empresa Metalúrgica Vinto, interpuso recurso de alzada por el que se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0032/2014 de 13 de enero, que determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00866-13, en consecuencia dejar sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 266.992; y se confirma el importe de Bs 1.240.164; asimismo se mantiene el monto de Bs 9.348.823; establecido por la Administración como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva a Bs 9.615.815; del periodo fiscal agosto 2012.

- Que la administración tributaria y la Empresa Metalúrgica Vinto, contra esta determinación dedujeron recurso jerárquico, habiéndose pronunciado la Resolución AGIT-RJ 0537/2014, que resolvió confirmar la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0032/2014 de 13 de enero, dentro del recurso de alzada interpuesto por la EMV contra la administración tributaria, que dejó sin efecto el importe observado de Bs 266.992; y en consecuencia se mantuvo firme y subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs 1.240.164; y se establece el importe a devolver de Bs 9.615.815; correspondiente al período fiscal agosto de 2012.

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

VI. De las problemáticas planteadas.

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

1.- Con relación a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Tributaria, corresponde determinar si es evidente que la AGIT incurrió en error al mantener firme la revocación dispuesta por la autoridad de alzada, respecto a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, cuando correspondía la depuración de las facturas 832, 833, 834, 835, 839, 840, 841 y 846, emitidas por COMIBOL y de las facturas 501 y 502 de la Provedora Lucinda Flores Valverde, al no contar con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

2.- Respecto a la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, si es evidente que la Resolución Jerárquica impugnada incurrió en error al depurar las facturas observadas N° 831 y 837, por análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados.

VII. Análisis del problema jurídico planteado.

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

VII.1.- De la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la administración tributaria.

VII.1.1 Sobre los medios fehacientes de pago.

El Diccionario de la Lengua Española, señala que fehaciente significa que hace fe, que es fidedigno.

El art. 37 del Reglamento del Cód. Trib. boliviano aprobado con D.S. N° 27310 con la modificación dispuesta por el D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, sobre los medios fehacientes de pago regula que: Las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el citado Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regális, regio*) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda.

5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalarario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una regalía minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Empresa Metalúrgica Vinto, están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que la EMV es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el comprobante de pago de las regalías mineras es un documento fehaciente que evidencia no solo la existencia de una transacción sino el pago de la misma, puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal, motivo por el cual, es equivocado el criterio de la administración tributaria.

Sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demanda en la resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la regalía minera no es sujeta al Impuesto al valor agregado y por tanto, no genera crédito fiscal.

Ahora bien, con relación a las Facturas 501 y 502 de la Proveedora Lucinda Flores Valverde, del análisis de los antecedentes administrativos se tiene que dichas facturas fueron respaldadas con los comprobantes de Bancos Boliviano N° BB00080294-BB05000368 y BB00080295, Comprobante de Facturas Bolivianos FB00080024 y FB00080025, así también con estados de cuenta y sus movimientos, dejando además establecido que las mismas tienen un importe de 36.843,04 y 41.971,61, es decir que el mismo es menor a los 50.000 UFV, que impone la norma, por lo que en este caso no corresponde su depuración.

VII.2.- Conclusiones.

En consecuencia corresponde declarar probada en parte la demanda con relación de que la regalía minera no es sujeta al impuesto al valor agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, e improbadamente en cuanto a la depuración de las Facturas N° 501 y 502 de la Proveedora Lucinda Flores Valverde, al encontrarse debidamente acreditadas.

VII.3.- De la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica de Vinto.

Que con relación a las Facturas Observadas N° 831 y 837, por análisis de dirimición de Sn. y manipuleo de concentrados; sobre el particular, de los antecedentes del proceso se tiene dichas observaciones se realizaron dentro del cuadro de retención de regalías mineras y pagos en F-3009, encontrando diferencias de Bs 110, 51; en relación a la Factura N° 831 que según el demandante corresponde por análisis de dirimición de Sn. y la diferencia de Bs 5.059,27; en relación a la Factura N° 837, que sería por manipuleo de concentrados; asimismo adjuntó las facturas 21699 y 21788 de SGS Bolivia S.A., 13923 de Espectro Lab y 111, 110 y 109, emitidas por Ismael Escobar Cruz, emitidas a favor de COMIBOL, las mismas que acreditarían las diferencias señaladas; sin embargo, con relación a las facturas 21699, 21788 y 13923, se tiene que las mismas hacen mención al Lote EMH- 562/2012, EMH- 567/2012 y Servicio 20407 (por análisis de estaño por dirimición y humedad); es decir que no corresponden a las liquidaciones y lotes de la Factura 831, por lo que no fueron consideradas como medios de pago.

Por otra parte con relación a la Factura 837, que según EMV tiene como respaldo las facturas 111, 110 y 109, emitidas por Ismael Escobar Cruz, sobre las mismas se evidencia que existe detalle que establezca que los costos por manipuleo corresponden a los lotes de compra de mineral de la factura 837, motivo por el que no fueron consideradas como medios de pago; en ese contexto, si bien la Empresa Metalúrgica Vinto señala que realizó pagos a cuenta de COMIBOL por dirimición y manipuleo de mineral, empero los medios fehacientes de pago de las transacciones por compra de mineral no fueron considerados debido a que las factura no acredita el concepto de la transacción genérica.

Que con relación a la solicitud de devolución total del crédito fiscal de las Facturas N° 831, 832, 833, 834, 835, 836, 837, 839, 840, 841, 846 emitidas por COMIBOL, se limita a mencionar una serie de normas tributarias supuestamente vulneradas y a establecer la situación y limitaciones de la empresa al haber sido revestida al Estado Boliviano; sin embargo, la falta de precisión indicada, impide a este Supremo Tribunal de Justicia, corroborar si los montos cuya restitución se solicitó, devienen de un error de cálculo o de la falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o cómo debieron ser interpretadas; es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no estándole permitido al juzgador, suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

Adicionalmente, es obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía del crédito fiscal cuya cuantía considera que le corresponde.

VII.4. Conclusiones.

En consecuencia corresponde declarar improbadamente la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, al evidenciarse que la demanda contenciosa administrativa no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, con relación a los agravios expuestos por lo que, el Tribunal Supremo no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando: PROBADA en parte la demanda contenciosa de fs. 2 a 7 y en su mérito, revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0537/2014 de 07 de abril, en cuanto se refiere a las facturas N° 832, 833, 834, 835, 836, 839, 840, 841 y 846, por concepto de regalía minera, en IMPROBADA en cuanto a la depuración de las Facturas N° 501 y 502 de la Proveedora Lucinda Flores Valverde al encontrarse respaldadas; por otra, parte, respecto a la demanda contenciosa administrativa de fs. 96 a 101 interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto se declara IMPROBADA.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



550

**Banco BISA S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Chuquisaca.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Banco BISA S.A. representado por José Luis Urquiza Romero por una parte y Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en representación legal de la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales ambos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: Mediante Resolución N° 96/2017 de 13 de marzo de 2017, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia (Exp. 440/2014) cursante de fs. 489, se dispuso acumular al presente proceso, el Expediente 429/2014 con la finalidad de obtener una sentencia única, toda vez que en ambos casos se impugna la misma Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0173/2014 de 10 de febrero; los antecedentes administrativos y recursivos:

I. Contenido de la demanda, contestación y contestación de tercero interesado (Exp. 440/2014).

1.1 Fundamentos de la demanda del Banco BISA S.A.

El Banco BISA S.A. representado por José Luis Urquiza Romero dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ0173/2014 de 10 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la presente demanda contencioso administrativa que cursa a fs. 177 a 255 con los siguientes fundamentos:

1. En cuanto a la forma acusa como causales de nulidad las siguientes:

a) Inaplicabilidad de la Orden de fiscalización por tratarse de una simple verificación; manifestó que mediante Orden de Fiscalización N° 00110FE00034 de 17 de febrero de 2012, se dio inicio a una supuesta fiscalización parcial del IUE con alcance a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al IUE correspondientes a las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables por los periodos enero a diciembre de la gestión 2008, a continuación, citó los arts. 68-8 del Cód. Trib., 29 del D.S. N° 27310 y el art. 2 de la RND N° 10-0005-2013 de 01 de marzo de 2013, referidos al derecho del contribuyente a ser informado y a los tipos de fiscalización y verificación, en base a los cuales señaló que la orden de fiscalización no es más que una verificación, por lo que estaría viciada de nulidad, modalidad de determinación que no está ajustada a la normativa, puesto que debió abarcar todos los elementos del IUE y no solamente partes del impuesto como ser: rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables tergiversando e incumpliendo el mandato del inc. b) del art. 2 de la RND N° 10-0005-2013. En ese sentido sostuvo que la administración tributaria indebida y erróneamente aplicó una modalidad que no corresponde a su definición legal, generando derechos que legalmente no le corresponden, prescindiendo del procedimiento legal establecido, vulnerando sus derechos al debido proceso establecido por el parágrafo II del art. 115 del C.P.E. y el mandato del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo que establece en su inciso c), como principio de la actividad administrativa el sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso, incurriendo la administración tributaria en las causales previstas en los inc. c) y d) del parág. I del art. 35 de la citada norma.

b. Vicio de nulidad al haberse vulnerado el art. 101 del Código Tributario; refiere que la trascendencia de los errores cometidos por la Administración tributaria radican en el incumplimiento de su deber de verificar y fiscalizar a su empresa en su domicilio como señala el art. 101 del Código Tributario, y tomar un verdadero conocimiento de su actividad y no verificar el cumplimiento de sus obligaciones desde un escritorio, incumpliendo no solamente sus deberes de realizar una adecuada verificación, sino faltando a su deber de fundamentar los motivos por los que en vía de excepción (es decir no la regla) se realiza la verificación en oficinas de la Administración, provocándose un daño a su empresa y violándose su derecho al debido proceso establecido por el parág. II del art. 115 del C.P.E. y el mandato del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo que establece en su inciso c), como principio de la actividad administrativa el sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso, incurriendo la administración tributaria en las causales previstas en los inc. c) y d) del parág. I del art. 35 de la citada.

c. Incorrecto trabajo de fiscalización y falta de fundamentación; señaló que el trabajo de fiscalización realizado por la administración tributaria, es defectuoso debido a que no estableció correctamente los motivos por los cuales gira los supuestos reparos, sin aclarar los fundamentos legales ni contables, que provocan la nulidad de la vista de cargo y la resolución determinativa, debido a que estos actos carecen de motivación, hecho que implica un vicio de forma, sino también, una violación a la garantía constitucional al derecho a la defensa, que conforme el parág. I del art. 96 del Cód. Trib. y el art. 31 D.S. N° 27113 Reglamento del Procedimiento Administrativo los actos administrativos deben ser motivados. Asimismo manifestó que ni la resolución de alzada ni resolución jerárquica, no valoraron estos actos emitidos en el proceso de fiscalización, puesto que no explican cual la norma que establece una condición suspensiva de la exención a favor de las provisiones genéricas voluntarias menos aun cual la validez de una nota emitida por el Viceministerio de Política Tributaria, ante la ausencia de

argumento legal que respalda la pretensión fiscal en cuanto a este reparo exento, establecido por la ASFI, que reconoce como exento esos conceptos, en su calidad de autoridad competente y especializada, así como tampoco se explicó los motivos por los cuales se determina el saldo a favor del fisco y se sanciona una omisión de pago cuando existen pérdidas acumuladas a favor del contribuyente, menos ha realizado una reconstrucción del IUE a efectos de establecer la utilidad neta en la gestión que requiere necesariamente de Estados Financieros de la gestión y no solo algunas transacciones, arbitrariamente, argumentos de nulidad que no fueron desvirtuados por la AGIT que ni siquiera los hizo mención, que conforme el parágrafo II del art. 115 de la C.P.E. y el mandato del art. 4-c) y d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, deben ser anulados.

d. Objeto imposible; citando el art. 35-b) de la Ley de Procedimiento Administrativo señaló que son nulos de pleno derecho los actos administrativos que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible, que la supuesta motivación de la vista de cargo y la resolución determinativa, no han considerado la L. N° 843, siendo inadmisibles que la misma se funde en un solo aspecto parcial para la liquidación del IUE que abarca ejercicios fiscales completos. En tal sentido debió efectuarse un correcto trabajo de revisión, control, determinación y liquidación para no dar lugar a un acto viciado, en el cual no se ha expuesto cuáles son hechos y circunstancias que hubieran dado origen a una pretendida deuda tributaria, incumpliendo lo establecido en los arts. 36, 40, 46 y 47 de la L. N° 843, siendo irrefutable como principio general, para la determinación de la utilidad neta del IUE los gastos deducibles necesarios vinculados a la actividad principal, no pudiendo obviarse estos conceptos. Conforme el art. 47 de la L. N° 843, es indudable que la determinación del IUE se realiza en base a: 1) los Estados financieros auditados; 2) sobre la utilidad obtenida a partir del resultado contable de los balances, ajustados a disposiciones normativas y 3) considerando la integridad de ingresos y gastos. Como se observa, el hecho imponible es un resultado que proviene de una serie de elementos que confirman un estado Financiero, siendo incoherente determinar observaciones, únicamente sobre algunos elementos y no sobre todos, incurriéndose así en violaciones de orden constitucional al quebrantarse las formas legalmente establecidas para la determinación del IUE. Finalizó este punto señalando que el objeto imposible no comprende necesariamente que no se pueda realizar un cálculo, en materia tributaria una determinación, sino que no pueda realizarse de manera acertada, puesto que no se plasmó ni fundamentó en la vista de cargo y resolución determinativa cual es la utilidad neta imponible ni cuales los Estados financieros que le dieron lugar y que la pérdida acumulada en la gestión fiscalizada, en el más básico criterio contable, al ser superior a cualquier saldo a favor del fisco, ni puede dar lugar a la pretendida existencia de tributo omitido, inconsistencia que es causa suficiente para declarar la nulidad reclamada.

e. Ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de sus reparos la alícuota del IUE (determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios y sanción); manifestó que los importes de los reparos de la administración tributaria no constituyen base imponible del IUE; sin embargo, en la resolución determinativa se incurrió en la ilegalidad de aplicar sobre dichos importes la alícuota del IUE, vulnerando flagrantemente lo establecido en el art. 46 del Cód. Trib., que establece que la alícuota debe aplicarse sobre la base imponible para terminar el tributo a pagar, violando a la vez el art. 47 y 50 de la L. N° 843 así como los arts. 7 y 31 del D.S. N° 24051 según cuyas disposiciones la base imponible del IUE es la utilidad Neta Imponible, por tanto se trata de una determinación incompleta e inconclusa. En el supuesto de que se hubiera cumplido la normativa precedente, completando la determinación de oficio, el resultado evidente es que no existe deuda tributaria, sino pérdida tributaria, por tanto no hay tributo omitido, por lo que legalmente no corresponde la pretensión fiscal en sentido de imponer a su empresa accesorios y sanción por una supuesta omisión de pago sobre una deuda inexistente. Al respecto la resolución impugnada hizo caso omiso de esta denuncia incurriendo en una violación insubsanable del debido proceso, que incluye que su derecho a que sus pruebas y argumentos sean debidamente considerados en resolución a ser emitida por el juzgador, otorgándoles la razón al no desvirtuado este aspecto.

2. En cuanto al fondo refiere que la resolución impugnada confirmó las pretensiones fiscales, contrariando sus derechos y legítimos intereses, referidos a:

a. Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior; refiere que esta pretensión de la Administración tributaria, contenida en la resolución determinativa, fue impugnada por el Banco Bisa S.A. y revocada por la resolución de alzada, conforme a derecho; sin embargo, la AGIT revocó dicha decisión, confirmando este reparo. Que la administración tributaria en la resolución determinativa, hizo referencia que su empresa percibiría comisiones por el uso de tarjetas de crédito y débito en el exterior del país, pretensión que estaría respaldada en el "principio de la fuente", es decir, que las supuestas comisiones que percibiría el sujeto pasivo por el uso de tarjetas de crédito y débito en el exterior del país, serían de fuente boliviana. Invocando el art. 42 de la L. N° 843 y el art. 4 del D.S. N° 24051 Reglamento del IUE, refirió que son utilidades de fuente boliviana por tanto gravadas por el IUE las que provienen: 1) De bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la república; notoriamente este no es el caso, que de acuerdo a la interpretación de la administración, se trataría más bien de ingresos consistentes en comisiones generadas como efecto del movimiento de efectivo y crédito, por el uso de tarjetas en el interior y exterior; 2) De la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; el banco no percibe comisión alguna ni ingreso de ningún otro tipo por debitar de las cuentas de sus clientes los importes consumidos o pagados por éstos en el exterior del país; 3) De hechos ocurridos dentro del límite de la misma (es decir de la República), siendo éstas y no otras las utilidades de fuente boliviana gravadas por el IUE, en consecuencia, la pretensión de la administración tributaria expuesta en la resolución determinativa, no correspondería ni a los hechos ni a las hipótesis legales aplicables al IUE.

Que la pretensión de la administración tributaria en este punto tiene los siguientes elementos: 1) Las comisiones por el uso de tarjetas en el exterior se originarían en los servicios por el uso de tarjetas de débito y crédito en el exterior; que en realidad, los supuestos servicios del banco a sus tarjetahabientes consistentes, según el ente fiscal en "retiro" en el exterior de cuentas abiertas en Bolivia, no existen, siendo lo que la administración forzando la figura de la analogía denomina retiros, consiste en verdad en pagos, por bienes o servicios en el exterior del país, quedando claro que esos pagos no constituyen "servicios" del banco asimismo señaló, que el uso de las tarjetas de débito o crédito, en el exterior o interior del país, es una atribución exclusiva del tarjetahabiente en la que no interviene el Banco Bisa S.A., que desde el punto de vista jurídico, la referida relación de pago supone una relación contractual de compra venta exclusiva entre el pagador de la tarjetahabiente y el

proveedor que acepta esa forma de pago y el banco no forma parte directa ni indirecta en esa relación contractual. Los ingresos que el Banco Bisa S.A. percibe por el uso de la tarjetas en el exterior son pagados a través del VISA Internacional, por las administradoras de tarjetas del exterior con recursos que, en su origen, son financiados con los descuentos contractualmente acordados que dichas administradoras practican a los establecimientos comerciales de sus respectivos países que aceptaron y percibieron los pagos de sus tarjetahabientes, supuestamente los receptores de los supuestos servicios presumidos por la administración tributaria.

Estos pagos por el uso de la tarjeta en el exterior, realizados por VISA INTERNACIONAL, se realizan en cumplimiento de la cláusula 7 del contrato suscrito entre Banco Bisa S.A. y Linkser S.A., mismo que fue adjuntado a momento de presentar descargos a la Vista de Cargo, por tanto para que el banco obtenga el ingreso o pago las transacciones deben realizarse en el exterior por los tarjetahabientes, además porque VISA INTERNACIONAL debita o abona directamente a la cuenta de Banco Bisa S.A. en un Banco de Nueva York, comunica a Linkser S.A. para que esta administradora de tarjetas realice la respectiva conciliación o compensación de los importes indicados por VISA INTERNACIONAL, así como a los correspondientes transacciones efectuadas a nivel local, en tal razón los ingresos no son de fuente boliviana de acuerdo a lo previsto por el art. 42 de la L. N° 843-2) Los Servicios supuestamente no se importan ni se exportan; con dicha afirmación la administración tributaria pretende que las supuestas comisiones son de fuente boliviana, por tanto sujetas al IUE, debido a los supuestos servicios, son prestados por Banco Bisa S.A. a sus tarjetahabientes desde Bolivia en atención a que no existiría exportación de servicios; sin embargo, la legislación tributaria nacional prevé expresamente la exportación de servicios, en la L. N° 2074 en su art. 38 en el sector turístico, la L. N° 3162 de 15 de septiembre de 2005 en su art. 9 los servicios de alquiler a expositores internacionales, y la Ley N° 3249 tratamiento impositivo e transporte internacional, siendo que la Resolución determinativa, incurre en una contradicción con las normas tributaria vigentes, contradicción que pretende justificar el indebido reparo que se pretende generar a su empresa, provocando falta de claridad acerca de lo que desea expresar, pues se trataría de un servicio en el exterior por el banco y al mismo tiempo señala que los servicios no se exportan, que al no existir un marco normativo aplicable al caso pone en evidente indefensión a su empresa, ya que la única norma a la que se atribuye el cargo es el art. 42 de la L. N° 843, haciendo alusión el carácter de fuente boliviana, al respecto reiteró que no existe servicio alguno del Banco Bisa S.A. en la operaciones de pago con tarjeta, no puede identificarse un servicio inexistente, destacando la vigencia plena del numeral 40 de la R. A. N° 05-0041-99, dictadas por la propia administración tributaria modificada por la R.A. 05-0035-00 de 19 de octubre de 2000 establece que los ingresos por operaciones realizadas en el exterior, con tarjetas emitidas por bancos bolivianos, no se encuentran alcanzados por ningún impuesto en Bolivia, cita que no fue analizada por la autoridad recurrida, y pone de manifiesto la contradictoria pretensión fiscal, en virtud a que la citada norma se encuentra vigente y no puede ser contradicha por el SIN en razón de haber sido dictada por ella misma, por lo que la supuestas comisiones por lo que se presente cobrar el IUE no son de fuente boliviana sino de fuente extranjera.

La resolución jerárquica revocó parcialmente la resolución de alzada por este reparo fiscal, empero su empresa ha desvirtuado los reparos por este concepto, enfatizando que dicho uso lo realizan los tarjetahabientes y no el banco, mismos que se materializan fuera del territorio nacional, por tanto no puede pretenderse que dicho uso generen rentas para el banco, al que se pretende imputar una obligación tributaria legalmente inexistente de supuesta fuente boliviana.

b. Rendimiento por inversiones temporarias (participación en entidades financieras afines M/N); refiere que la AGIT revocó la resolución de alzada respecto a este reparo y confirmo la resolución determinativa, y que este reparo corresponden en realidad a "ingresos inversiones permanentes no financieras", sobre los que administración pretende haber determinado un tributo omitido de Bs 9.178.868, por este concepto, producto de que el Banco Bisa S.A. habría sobrestimado los rendimientos no gravados provenientes de las empresas emisoras, diferencia que resulta de multiplicar la utilidad del ejercicio de cada empresa o sociedad emisora por el porcentaje de participación del banco en la misma, en su calidad de empresa tenedora, y los importes registrados por el Banco en la composición de sus rentas no gravadas, por lo que al momento de la determinación de la base imponible del IUE correspondiente a la gestión 2008, se hubiera deducido un importe mayor a que realmente correspondía. Que erróneamente, la administración asigna carácter de Base imponible del IUE a las diferencias entre lo registrado por el Banco Bisa S.A. en composición de sus rentas no gravadas y el valor final efectivo de su participación en la utilidad contable de cada empresa emisora según lo declarado por esta últimas al SIN, sin tomar en cuenta que los importes deducidos por el banco por concepto de renta no gravada, son exactamente coincidentes con los montos previamente registrados como ingresos contables provenientes de las mismas empresas, por lo que las diferencias reclamadas por el SIN tienen y deben tener un efecto neutral y no constituye base imponible de tributo alguno.

En criterio de la administración tributaria, el importe por este concepto contraviene lo establecido por el art. 36 de la L. N° 843, asimismo el numeral 5.1 de la Norma de Contabilidad N° 7 (Valuación de Inversiones Permanentes) aprobada por la R.A. N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999 y el art. 270 del Cód. Com., a tiempo de presentar descargos a la vista de cargo sobre esta observación, su empresa aplicó estrictamente lo establecido en el art. 31 del D.S. N° 24051, que Reglamenta el IUE, en la determinación del IUE de la gestión 2008 deduciendo por concepto de Ingresos no gravados importes cuyos montos son absolutamente coincidentes con los montos con que dichos ingresos fueron registrados contablemente incluyendo específicamente caso por caso las rentas percibidas por el Banco proveniente de las empresas emisoras de los cuales 6 casos son objeto de observación en la resolución determinativa, referidas a las cuentas relacionadas a almacenes internacionales S.A. (RAISA), Bisa Leasing S.A., Bisa S.A. Agencia de Bolsa, la Vitalicia Seguros y Reaseguros de Vida S.A., Bisa Seguros y Reaseguros S.A. y bisa sociedad de titularización, en los cuales tiene participación mayoritaria, por la que registró sus participaciones conforme al principio de lo devengado, en aplicación del método de valuación patrimonial proporcional VPP para el cálculo aplica estrictamente lo establecido para el grupo 160.002 Inversiones Permanentes", sub cuenta 165.00 "Participación en entidades Financieras y afines" del Manual de cuentas para bancos y entidades financieras, aprobado y dispuesto por la ASFI y en concordancia con los lineamientos de la Norma de Contabilidad N° 7 (Valuación de inversiones permanentes) aprobada por la R.A. N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999.

Señaló que la AGIT validó un método de valuación de Inversiones que no sería concordante con las normas de contabilidad a las que ella misma hizo referencia (Norma de Contabilidad N° 7) ya que basó su argumento en el numeral 5.1 de la citada norma, que señala que la

proporción que a la empresa tenedora corresponde sobre las ganancias y pérdidas de la empresa emisora se imputará a su estado de ganancias y pérdidas; sin embargo, no sería correcto pretender darle un sentido tan sesgado a la citada Norma, pretendiendo afirmar que esa norma "únicamente" permite la valuación de inversiones permanentes durante la tenencia a través de la aplicación de porcentajes de participación sobre las ganancias o pérdidas, pues la misma prevé en el numeral 4.1 situaciones en las cuales deberá hacerse uso de métodos de valoración de inversiones al momento de la adquisición para inversiones anteriores inclusive, que se refiere al efecto del patrimonio y no solo los resultados del ejercicio. Por tanto la afirmación de la AGIT no sería válida, puesto que dicha norma prevé la posibilidad de valorar las inversiones considerando el porcentaje de participación sobre el patrimonio de la emisora incluso en situaciones anteriores. Que la aplicación de la citada norma de contabilidad N° 7 es meramente referencial para el Banco, puesto que debe aplicar obligatoriamente los lineamientos contables que dispone el Manual de cuentas para bancos y entidades financieras que incluye directrices específicas para la valuación de inversiones permanentes, misma que fue aplicada, consecuentemente la afirmación de la AGIT no sería válida por que desconoce las normas contable aplicables al caso.

c. Previsiones para cuentas incobrables (Previsiones genéricas voluntarias); refiere que este cargo fue confirmando por la resolución de alzada y jerárquica, que conforme a la administración tributaria, este cargo surgiría de la previsión efectuada por el Banco de Bisa S.A. de Bs 31.716.856; quedando observado para la cuenta 139.09.2.0.182 del que surgió un reparo a favor del fisco de Bs 617.796; y por la cuenta 253.01.2.0100, un importe observado de Bs 60.098.700; del que surge un reparo a favor del fisco de Bs 17.024.675; que según la empresa demandante, estos montos serían irreales, en virtud de que la Administración consideró el carácter voluntario de dichas cuentas, por lo que no podrían ser consideradas como gasto deducibles para el IUE, conforme el segundo párrafo y último párrafo del inc. c) del art. 17 del D.S. N° 24051, que exige el carácter obligatorio, de las reservas, para aplicar su deducibilidad en el IUE, por lo que al referirse a reservas y no así a provisiones, sería ineficaz para el respaldo de la pretensión fiscal; empero el último párrafo del inc. c) de la citada norma admitiría la deducibilidad de la provisiones por incobrabilidad sin el requisito de obligatoriedad antes mencionado, por lo que la incobrabilidad sean voluntarias u obligatorias, si están autorizadas por dicho decreto reglamentario y expresamente vigentes de acuerdo a la naturaleza del contribuyente (ASFI Manual de cuentas para Bancos y entidades financieras).

Que el Banco ha tratado como gasto deducible las provisiones genéricas voluntarias, conforme el mandato del art. 48 y 49 de la L. N° 1488 de bancos y entidades financieras, modificados por el art. 7 de la L. N° 2297 de Fortalecimiento de la Normativa y Supervisión Financiera, de 20 de diciembre de 2001, y los arts. 2 y 166 de la citada norma, que conforme el parág. I del art. 8 del Cód. Trib. las exenciones tributarias deben ser interpretadas de acuerdo al método literal, y que la norma no señala que la misma entrara en vigencia cuando se dicte un reglamento, por lo que la afirmación de la administración tributaria sería superflua al expresar que dicha exención está sujeta a una supuesta "condición suspensiva" y que es inaplicable por no existir ninguna impuesto que grave estas provisiones. Por lo que no habría impuesto directo a las provisiones genéricas voluntarias, el no reconocimiento de esta exención debió ser corregida por la AGIT, puesto que el banco actuó dentro de los márgenes establecidos por ley, siendo inadmisibles, que con posterioridad se pretendan establecer cargos tributarios con el pretexto de que operativamente no se reglamentó su aplicación, restringiendo un derecho legalmente establecido, vulnerando los principios de legalidad establecido por el art. 6 del Cód. Trib. de sometimiento pleno a la ley previsto por el art. 4-c) de la L. N° 2341 así como a sus garantías constitucionales. Que el único fundamento del Resolución impugnada para confirmar este cargo es una transcripción simple del segundo párrafo inc. a) y el último párrafo del num. 2 del inc. c) del art. 17 y el inc. g) del art. 18 del D.S. N° 24051, sin explicar cuál el criterio de aplicación al caso concreto, así como en la Nota MERP/VPT/DGTI/UTN/N° 368/2012 emitida por el Viceministerio de Política Tributaria de 7 de diciembre, misma que no constituiría en fuente del derecho tributario conforme establece el art. 5 del Cód. Trib.

En ese contexto la cuenta 253.01.2.0100 de Previsiones Genéricas voluntarias para cubrir pérdidas futuras aun no identificadas" hasta el 2% de sus activos como parte del patrimonio secundario de las entidades financieras, se encuentran exentas del pago de impuestos conforme el art. 49 de la L. N° 1488, reconocida por la ASFI mediante Resolución SB/ 012/2002 de 14 de febrero en ese sentido la cuenta 253.00 Previsiones voluntarias y la sub cuenta 253.01 Previsiones genéricas voluntarias son de uso obligatorio a partir del 28 de febrero del 2002. con relación a la cuenta 139.0202.0100 de previsión Genérica para incobrabilidad de cartera por otros riesgos detalladas en la cuenta 130 igualmente se encuentran respaldadas por el art. 48 y 49 del L. N° 1488, cuya naturaleza de ambas cuentas es cubrir pérdidas no identificadas que responden a principios de prudencia, siendo el único factor discriminante, es que la cuenta 253.00 tiene el objeto de computar como parte del patrimonio secundario de la entidad, por lo que las provisiones realizadas para créditos incobrables son plenamente deducibles a efectos de determinación del IUE. Finalizo este punto señalando que se considere y se declare expresamente que a consecuencia de las declaraciones juradas rectificatorias presentadas a la administración el 24 de febrero de 2014 y los respectivos pagos realizados por la entidad financiera, se tiene como efecto jurídico tributario la inexistencia absoluta de deuda tributaria.

d. Ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de sus reparos la alícuota del IUE (Determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios), refiere que los importes de los reparos establecidos por la administración tributaria no constituirían la base imponible del IUE y que ilegalmente se aplicó la alícuota del IUE sobre dichos importes vulnerando el art. 46 de Cód. Trib., los arts. 47 y 50 de la L. N° 843, así como los arts. 7 y 31 del D.S. N° 24051, que según esta última disposición la base imponible del IUE es la utilidad neta imponible, siendo más bien que su empresa tuvo una pérdida tributaria en la gestión fiscalizada, que de ningún modo constituye base imponible del tributo alguno, por lo que no podría pretenderse la existencia de tributo omitido al cual aplicar accesorios y sanción por omisión de pago, si tal obligación no es legalmente evidente, acotó, que aún se cumplieran las normas jurídicas precedentes y se completara la determinación de oficio, el resultado evidente, es que no existe deuda tributaria, sino pérdida tributaria declarada por el banco para la gestión 2008, al no generarse obligación alguna, no correspondía calificar su conducta como omisión de pago y pretender aplicar un sanción pecuniaria del 100% de un tributo inexistente. Que la AGIT en la resolución jerárquica impugnada, confirmó la aplicación de los citados accesorios mantenimiento de valor e intereses y la sanción por omisión de pago, sin expresar fundamento legal alguno sustentado en derecho, limitándose a citar el art. 165 del Cód. Trib. sin explicar la relación entre la citada norma legal y los antecedentes del caso, así como el art. 42 del D.S. N°

27310, indicando la base para la aplicación de la multa por omisión de pago, pero no explicó cómo el banco incurrió en dicha contravención, incumpliendo los principios de sometimiento pleno a la Ley y debido proceso, establecidos por los inc. c) y g) del de la Ley de Procedimiento Administrativo. Asimismo citando como presentes administrativos, las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ-0018-2004, STG-RJ-0152-2005, STG-RJ-0315-2006, señaló que la autoridad recurrida omitió su consideración sin realizar la debida valoración respecto a ellos, lo cual supone un cambio de criterio que debe estar debidamente justificado, por lo que habría violado su derecho al debido proceso y la seguridad jurídica, garantía constitucional del derecho a la defensa consagrados por el art. 115 de la C.P.E.

2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga la nulidad de obrados administrativos hasta el vicio más antiguo, hasta la orden de fiscalización, en su caso, deliberando en el fondo se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 173/2014 de 10 de febrero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, manteniendo la revocatoria de los raperos fiscales denominados "Ingresos imponible Fondo RAL moneda extranjera y provisiones para cuentas incobrables (previsiones genéricas cíclicas), es decir el reconocimiento y aceptación de su derecho a la deducibilidad plena y sin restricciones de la cuenta previsión genérica cíclica y a considerar a los rendimientos del Fondo RAL moneda extranjera como no gravados en la dominación del IUE reconocido y declarado por la ARIT en resolución de alzada, no así la determinación asumida por dicha instancia de mantener el reparo de Bs 6.889.855; mas accesorios de ley respecto a las provisiones genéricas voluntarias para cuentas incobrables establecidas, declarando la inexistencia de la deuda tributaria.

1.3 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 23 de junio de 2014 (fs. 253) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 432 a 454), con los siguientes argumentos:

Sostuvo que los argumentos de la ampulosa y repetitiva demanda, no desvirtuaban los fundamentos expuestos por dicha instancia en sede Administrativa, más aun cuando el demandante no precisó de forma indubitable la errada interpretación en la que hubiera incurrido la AGIT limitándose a realizar reclamos por demás generales, sin exponer razonamientos de carácter jurídico observación que tienen como precedente las Sentencias Nos. 338/2013 de 5 de julio y 510/203 de 27 de noviembre emitidas por este Tribunal Supremo de Justicia. En cuanto a las observaciones de forma realizadas por el Banco Bisa S.A., relativas a causales de nulidad, reiteró y ratificó lo manifestado en instancia recursiva, manifestando los siguiente:

b. De la Inaplicabilidad de la Orden de Fiscalización; manifestó que de acuerdo a los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria tiene diferentes facultades que coadyuvan con su fin de recaudación como son el de realizar controles, comprobaciones, verificaciones, fiscalizaciones e investigaciones que permitan contar con los elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, sustentando el reparo a determinarse por medio de una resolución determinativa, facultades que efectivamente en su aplicación y procedimiento son diferentes. Asimismo, el art. 104 de la citada L. N° 2492, dispone que el procedimiento de fiscalización se iniciará con una Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la administración tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes. En concordancia con la normativa citada, el art. 31 del D.S. N° 27310, señala que conforme a lo establecido en el parág. 1, el art. 104 de la L. N° 2492, las determinaciones totales y parciales se iniciaran con la notificación al sujeto pasivo con la orden de fiscalización.

En tal entendido, el art. 29 del D.S. N° 27310, dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por el SIN mediante los diferentes procesos de: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que la diferencia entre uno u otro proceso, radica en el alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos, independientemente de cómo la administración tributaria los denomine; clasificando los procesos de fiscalización y/o verificación de la siguiente forma: a) Determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal; b) Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos; e) Verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar; y d) Verificación y control del cumplimiento a los deberes formales. De la revisión y análisis de los antecedentes administrativos, se evidencia que la administración tributaria el 15 de febrero de 2012, de la base de datos generó la Orden de Fiscalización N° 00110FE00034, con el Código SIF: 543706, estableciendo como modalidad la "Fiscalización Parcial", y como alcance, la "Verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto sobre las Utilidades de las empresas de las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables", de los períodos enero a diciembre 2008; documento con el que el Banco SISA SA., fue notificado el 24 de febrero de 2012, así como con el Requerimiento N° 97157, solicitando presentar la documentación referida al efecto (fs. 2-6 y 12 de antecedentes administrativos c.1).

De lo descrito anteriormente, se advierte que el procedimiento iniciado por la administración tributaria mediante la Orden de Fiscalización Parcial contra el Banco SISA SA., se adecua al inc. b) del art.29 del D.S. N° 27310, toda vez que con la citada Orden de Fiscalización se comunicó al contribuyente que se efectuará la Fiscalización Parcial, y como alcance, la verificación de los hechos y/o elementos del IUE sobre las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables, de la gestión fiscal 2008, que comprende los períodos enero a diciembre 2008; por lo que la administración tributaria, en aplicación correcta del art. 29 del citado Decreto Supremo, inició dicho proceso con la notificación de la Orden de Fiscalización N° 0011 OFE00034, y el Requerimiento N° 97157. Cabe aclarar que el alcance de los procesos de fiscalización sean totales o parciales, pueden abarcar los hechos generadores de uno o más impuestos, de uno o más períodos fiscales, es así que la administración tributaria puede fiscalizar los componentes que dan origen al hecho imponible del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE). Ahora bien, siendo que un proceso ya sea de verificación o de fiscalización total o parcial, en realidad se trata de una verificación que consiste en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente; puesto que la administración

tributaria, tiene un conjunto de facultades para investigar los hechos generadores de los tributos, requerir información y establecer la determinación de los tributos por los sujetos pasivos, dentro de lo establecido en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, así como en la L. N° 843 y D.S. N° 24051 que regulan el IUE objeto de verificación. Considerando lo anterior, con el alcance establecido en la orden de fiscalización y en el marco de las facultades otorgadas por ley, la administración tributaria puede controlar, verificar, fiscalizar e investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de una orden de verificación interna, orden de verificación externa o una orden de fiscalización parcial o total; por lo que debe quedar claro que la fiscalización representa el concepto amplio cuyo alcance se define a momento del inicio del mismo proceso de determinación de la deuda tributaria que puede ser total, parcial, verificación y control puntual o de cumplimiento de los deberes formales; en ese sentido, cabe hacer notar que tanto el proceso de verificación como el de fiscalización, indefectiblemente previo establecimiento o no de la deuda tributaria en la vista de cargo, concluyen con la emisión de una resolución determinativa; por tanto, no tiene sustento el argumento del contribuyente cuando señala que el denominativo orden de fiscalización no cumple con los requisitos para ser tal, ya que el SIN debe fiscalizar todos los elementos de la obligación tributaria del IUE y no sólo parte de ellos.

Lo anterior se refuerza más, cuando en el parág. 1, art. 96 de la L. N° 2492 establece lo siguiente "La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación". De donde se desprende claramente que el proceso de determinación no solamente se puede llevar adelante con una orden de verificación, sino también con la orden de fiscalización, hasta concluir con la emisión de una resolución determinativa como ocurrió en el presente caso. Reiteraré también que el num. 1, art. 104 de la L. N° 2492, establece claramente que: "Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización", de dicha disposición se infiere que tal normativa se aplica en los casos en los que además de ejercer sus facultades de verificación la administración tributaria vea por conveniente abarcar la revisión del hecho imponible, puede iniciar una fiscalización mediante la notificación de una orden de fiscalización de acuerdo al alcance de la misma, pues independientemente de su alcance y de cómo los denomine la administración, se tratan de procesos de fiscalización. En consecuencia, el citado artículo al establecer el procedimiento de determinación a través de una orden de fiscalización, no sólo se circunscribe a que la verificación tenga que comprender necesariamente todos los elementos de un impuesto, como pretende el contribuyente. Además, se debe dejar claramente establecido que una vez iniciado el proceso de fiscalización o verificación el código tributario no establece ninguna diferencia en el procedimiento a seguirse, toda vez que ambos procesos establecen o no la deuda tributaria mediante una resolución determinativa, así lo dispone el num. I, art. 95 de la L. N° 2492, por tanto, el ente fiscal puede dictar una resolución determinativa sobre la base de una verificación, fiscalización, investigación, etc., asimismo, corresponde señalar que no existe norma tributaria alguna, que expresamente sancione con la nulidad o anulabilidad, el proceso de fiscalización. En tal entendido, se establece que el presente caso se trata de un procedimiento de fiscalización parcial regulado por los arts. 29-b) y 31 del D.S. N° 27310, enmarcado dentro del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la Ley No 2492; en consecuencia, se concluye que no se evidencia ninguna causal de nulidad o anulación previstas en los art. 35 y 36 de la L. N° 2341 aplicable a materia tributaria en virtud al Numeral 1., art. 74 de la L. N° 2492, que anule o determine la anulabilidad del proceso de determinación en el presente punto; tampoco se advierte que se hubiera causado indefensión al sujeto pasivo.

Este punto con sus acápites desvirtúan lo afirmado por la entidad demandante, más aun cuando no explica de qué manera esta supuesta observación le causa perjuicio y vulnera sus derechos, que si bien hay diferenciación en lo es fiscalización y verificación, sin embargo el procedimiento para emitir la Resolución Determinativa es el mismo por lo que la afirmación del contribuyente no tiene sustento.

c. Sobre la nulidad de la resolución determinativa, por vulneración del art. 101 del Cód. Trib.; reiteraré los argumentos vertido en la resolución impugnada en el punto IV.4.2.2 conforme se establece: El Banco Bisa SA., señala que la determinación realizada por el SIN, es arbitraria, puesto que al no tener pruebas para sustentar sus reparos intenta respaldar en supuestas conversaciones que habría sostenido con el personal del Banco; lo cual radica en que los errores cometidos se produjeron porque el SIN ha incumplido su deber de verificar y fiscalizar en el domicilio del Banco, a efectos de tomar un verdadero conocimiento, faltando su deber de fundamentar los motivos por los que en la vía de excepción verifican desde las oficinas de la administración tributaria, vulnerando el derecho al debido proceso e incurriendo en la causal de nulidad establecida en el art. 35 de la L. N° 234, al no existir una resolución que fundamente, establezca los motivos por los que la supuesta fiscalización se llevó a cabo en las oficinas del SIN. Expresa que según la resolución de alzada establece que el Banco Bisa SA., debió haber pedido que la fiscalización se lleve a cabo en sus dependencias y al no haberlo hecho, habría demostrado la aquiescencia a que se practique en la administración tributaria, argumento que no tiene fundamento legal; ya que la justificación que exige el num. 4, art. 101 de la L. N° 2492 le corresponde a la administración tributaria y no al contribuyente; por lo que habiéndose vulnerado el procedimiento establecido, se debe anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la vista de cargo. Al respecto, el art. 101 de la L. N° 2492, establece que la facultad de control, verificación, fiscalización e investigación, se podrá desarrollar indistintamente: 1) En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiera designado. 2) Donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o se encuentren los bienes gravados. 3) Donde exista alguna prueba al menos parcial, de la realización del hecho imponible. 4) En casos debidamente justificados, estas facultades podrán ejercerse en las oficinas públicas; en estos casos la documentación entregada por el contribuyente deberá ser bajo responsabilidad funcionaria. Asimismo, el citado artículo establece que los funcionarios de la administración tributaria en ejercicio de sus funciones podrán ingresar a los almacenes, establecimientos, depósitos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones previstas en este código.

En el presente caso, de la revisión de los antecedentes administrativos como se señaló en el acápite anterior, se establece que la administración tributaria para llevar adelante el trabajo de fiscalización parcial del IUE de la gestión 2008 respecto a las rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, el 24 de febrero de 2012, notificó al Banco Bisa S.A., con la Orden de Fiscalización N° 00110FE00034, y el Requerimiento N° 97157, solicitando presentar la Declaración Jurada Form. 500 (IUE); comprobantes de ingresos y egresos con respaldo; estados financieros; dictamen de auditoría y anexos tributarios; libros de contabilidad (mayor); cálculo del patrimonio neto para entidades

financieras bancarias emitido por la ASFI, libros mayores en digital y otros a solicitud del fiscalizador (fs. 2-6 y 12 de antecedentes administrativos c.1).

Cabe señalar que de la revisión del contenido de dicho requerimiento, se evidencia que la administración tributaria de forma expresa comunicó al sujeto pasivo lo siguiente "Los elementos requeridos serán presentados a los fiscalizadores en la siguiente dirección: Calle Ballivian N° 1333, en fecha 0210312012."; es así que en atención a la misma, sin ninguna objeción el Banco Bisa S.A., el 1 de marzo de 2012, mediante memorial solicitó a la administración tributaria prórroga de plazo para la presentación de la documentación requerida, solicitud que fue concedida con el Auto N° 25-0025-2012, que otorga el plazo hasta el 19 de marzo de 2012. Posteriormente, adjuntó a su memorial de 19 de marzo de 2012, la documentación señalando que "A fin de dar cumplimiento a su citado Requerimiento de documentación correspondiente a las gestiones 2007 y 2008, adjunto al presente memorial, dentro del plazo otorgado por su autoridad la documentación... ". Asimismo, se advierte que mediante notas CI/038/12, CI/042/12, CI/044/12, de 11, 22 y 30 de octubre de 2012, además, de las notas CI/046/12, CI/047/12, CI/049/12, CI/050/12 y CI/051/12, de 13, 22, 28 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, respectivamente, el Banco SISA SA., atendiendo a los diferentes requerimientos realizados por la administración tributaria dio cumplimiento con la presentación de los documentos adicionales, los mismos fueron entregados en las dependencias de la Gerencia GRACO La Paz, tal cual se advierte de las Hojas de Rutas que consignan los Nos. Únicos de Identificación de Trámites (NUIT) 3049, 3147, 3269, 3270 y 3491 (fs. 14-16, 18-22 y 23-44 de antecedentes administrativos c.1). Como se podrá observar, fue el propio sujeto pasivo, quien sin ninguna objeción presentó todos los documentos requeridos por la administración tributaria, en virtud del cual los funcionarios fiscalizadores realizaron el trabajo de campo en las dependencias de dicha entidad fiscal; es decir, que el Banco Bisa S.A., de forma tácita con la entrega de los documentos aceptó a que el proceso de fiscalización se desarrollara en las oficinas de la administración tributaria; que ahora inexplicablemente pretende desconocer sin ningún fundamento, por tanto no se establece que la administración tributaria hubiera incurrido en algún vicio que dé origen a la nulidad o anulabilidad del procedimiento de determinación llevado a cabo; por tanto, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar en este punto la resolución de alzada."

Que lo denunciado sobre este punto, no tiene respaldo legal reiterando los mismos argumentos vertidos en instancia de alzada y jerárquico que fueron atendidos por dicha instancia jerárquica, estando claro que el propio contribuyente en etapa administrativa no realizó observación alguna al respecto, aceptando tácitamente al proceso de fiscalización que se llevó a cabo en oficinas de la administración tributaria convalidando dichos actos.

d. Respecto al incorrecto trabajo de fiscalización y falta de fundamentación; sobre este punto igualmente transcribió lo manifestando en la resolución jerárquica en el punto IV.4.2.3 indicando que: Al respecto, en la doctrina se considera al proceso de determinación como "al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria" (an debeatur); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (Sujeto Pasivo) y cuál es el importe de la deuda tributaria (quantum debeatur); dentro de ese conjunto de actos, se encuentra la vista de cargo, que en la doctrina se denomina Vista al Determinado, considerada como: "El resultado al cual se llega luego de la etapa introductoria que a veces es presuncional. En muchas oportunidades ocurrirá que ha subsistido una notable incertidumbre sobre la operación presuntamente gravada en sí misma y un gran grado de ignorancia sobre su cuantía, no obstante, la administración se ve obligada a transformar esas dudas y desconocimientos en una verdad procedimental. Es evidente que el aporte del sujeto pasivo, haciendo /as aclaraciones y demostraciones relativas a sus derechos, contribuirá a corregir posibles errores de hecho o derecho en que pueda haber incurrido la administración al ejercitar sus extremas atribuciones de investigación, y a todos beneficiará por igual que el resultado de la determinación no se traduzca en irrealidades o en montos desmesuradamente alejados de los correctos." (VI LLEGAS Héctor. Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario. 7ma. Edición. Ediciones: Depalma, págs. 329, 344). Por otro lado, corresponde señalar, que no se produce la indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en la misma en igualdad de condiciones, tal como lo señala la S.C. N° 0287/2003-H, de 11 de marzo, que establece la siguiente doctrina y precedente constitucional: "(...) la indefensión no se produce si la situación en la que el ciudadano se ha visto colocado se debió a una actitud voluntariamente adoptada por él o si le fue imputable por falta de la necesaria diligencia (...) no se encuentra en una situación de indefensión la persona a quien se ha dado a conocer la existencia del proceso y ha podido intervenir en él, ni aquella otra que conociéndolo, ha dejado de intervenir en él por un acto de su voluntad".

De lo anterior, se desprende que cuando un contribuyente no ha conocido de las actuaciones de la administración tributaria porque ésta no le ha hecho conocer conforme a ley, el inicio, el trámite y la conclusión del procedimiento de fiscalización y determinación, no se puede considerar que los actos administrativos sean válidos y produzcan los efectos jurídicos que normalmente producirían si se los hubiera realizado con apego a la ley; por lo tanto, al existir un reclamo respecto al debido proceso en general y al derecho a la defensa en particular, derechos que asisten al contribuyente conforme lo previsto en el art. 68-6 y 8 de la L. N° 2492, esta instancia jerárquica ingresará a comprobar si se ha colocado en indefensión absoluta al contribuyente.

Con las consideraciones descritas, corresponde señalar que respecto a la vista de cargo, el art.96 de la L. N° 2492, establece que debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación; asimismo, debe fijar la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado; añade, que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento vicarará de nulidad. Por su parte, el D.S. N° 27310, en el art.18, dispone que la vista de cargo, deberá consignar: número, fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de registro tributario, Indicación del tributo (s), periodo (s) fiscal (es), Liquidación previa de la deuda tributaria, acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento de la presentación de descargos; Firma, nombre y cargo de la autoridad competente. Asimismo, en cuanto a la resolución determinativa, el art. 99 de la L. N° 2492, establece que ésta deberá contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación

de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado mediante reglamentación, viciará de nulidad la resolución determinativa. En concordancia, el art. 19 del D.S. N° 27310, establece que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha Ley. En el presente caso de la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que la administración tributaria el 24 de febrero de 2012, notificó al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización N° 0011 OFE00034, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y elementos correspondientes al IUE, referidas a las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables, de la gestión fiscal 2008, que comprende los periodos enero a diciembre 2008, requiriendo la presentación de la documentación detallada en el F-4003, Requerimiento N° 97157. Documentación que fue presentada el 19 de marzo de 2012, previo otorgamiento de ampliación de plazo para su presentación, mediante Proveído No 25-0025-2012; asimismo, mediante notas CI/038/12, CI/042/12, CI/044/12, CI/046/12, CI/047/12, CI/049/12, CI/050/12 y CI/051/12, de 11, 22 y 30 de octubre, 13, 22, 28 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, respectivamente, el Banco Sisa SA., presentó documentación e información adicional (fs. 2-6, 12, 16, 18-22 y 23-44, de antecedentes administrativos c.1).

Prosiguiendo, la administración tributaria habiendo concluido el trabajo de campo, el 18 de febrero de 2013, notificó a Banco BISA SA., con la Vista de Cargo N° 32-0001-2013, de 29 de enero de 2013; estableciendo una deuda tributaria de 53.392.020 UFV equivalente a Bs96.435.600; importe que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción preliminarmente calificada como omisión de pago; otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos, por lo que el 20 de marzo de 2013, el Banco BISA SA mediante notas CI/015/2013, CI/017/2013, CI/018/2013, CI/019/2013 y CI/020/2013, presentó descargos, exponiendo argumentos sobre cada uno de los puntos observados y adjuntando la documentación de descargo respectiva. Es así que previa evaluación de dichos descargos, el 31 de diciembre de 2012, el SIN emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLP/DF/FE/INF/009/2013, señalando que en cuanto a los reparos por: i) ingresos impositivos fondo RAL moneda extranjera, ii) Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, iii) Provisiones genéricas voluntarias y iv) Cargos por previsión genérica cíclica M/N, M/E, MN y UFV, que los argumentos expuestos y la documentación presentada, no son válidas ni suficientes para desvirtuar los reparos, y en cuanto a los rendimientos por inversiones temporarias los cargos se mantienen, con la única modificación en la observación de Rendimientos LINKSER que se descarga el impuesto omitido de Bs 618; (fs. 1302- 1321, 1637-1665, 2099-2144, 2137-2149, 2634-2656, 2658-2688 de antecedentes administrativos, c.7, c.9, c.11 y c.14).

En base al citado Informe de conclusiones, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-0242-2013, que fue notificada el 16 de mayo de 2013, al Banco BISA SA, estableciendo en definitiva una deuda tributaria por el IUE de la gestión 2008, de 53.238.972 UFV equivalente a Bs 97.575.323; que incluye el impuesto omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 2806-2945 de antecedentes administrativos, c.15).

Ahora bien, siendo que el reclamo del Banco BISA SA., está referido a que los actos administrativos de la administración tributaria no contienen la debida fundamentación o motivación, por lo que a fin de establecer la veracidad de dicha afirmación, se verifica el contenido de la Vista de Cargo N° 32-0001-2013, de 29 de enero de 2013, (fs. 1302-1317 de antecedentes administrativos c.14), de cuyo análisis se evidencia que la misma señala que conforme lo dispuesto en el parág. 1 del art. 43 de la L. N° 2492, se determinó adeudos tributarios por el IUE sobre base cierta, como resultado de la revisión, evaluación y valoración de la información presentada y declarada en forma voluntaria por el contribuyente, así como la declarada por los agentes informantes que se encuentra disponible en la administración tributaria, y como resultado del proceso de fiscalización impositiva parcial, estableció adeudos tributarios por los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, que resulta de los ajustes efectuados a las cuentas: Rentas no Gravadas (Fondos RAL M/E, comisiones por tarjetas de débito y por tarjetas de crédito, rendimientos por participación en entidades financieras Afines M/N) y provisiones para cuentas incobrables (Provisiones genéricas, provisiones voluntarias y provisiones genéricas cíclicas), exponiendo ampliamente cada uno de los conceptos observados, citando además la normativa que respalda cada una de estas observaciones, estableciendo una liquidación preliminar de la deuda tributaria correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre 2008, de 53.392.020 UFV equivalente a Bs 96.435.600; importe que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción preliminar por omisión de pago.

El referido acto administrativo permitió al Sujeto Pasivo tomar conocimiento de forma específica del reparo y el origen del mismo, además, otorgó el plazo de treinta (30) días, a efectos de que asuma defensa; por lo que se establece, que la Vista de Cargo se encuentra debidamente motivada conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho en cumplimiento con los requisitos expuestos en el art. 96.-I de la L. N° 2492, no evidenciándose que la misma se encuentre viciada de nulidad; es más, en ejercicio pleno de su derecho establecido en el num. 7, art.68 de la L. N° 2492, el sujeto pasivo mediante notas CI/01512013, CI/01712013, CI/01812013, CI/01912013 y CI/02012013, presentadas el 20 de marzo de 2013 a la administración tributaria, formuló los descargos, adjuntado documentos como respaldo a su posición; sin embargo, del análisis de dichas notas de descargo, se establece que en ninguna de sus partes observó la falta de fundamentación o motivación de la vista de cargo (fs. 1302-1321, 1637-1665, 2099-2144, 2137-2149, 2634-2656, 2658-2688 de antecedentes administrativos, c. 7, c.9, c.11 y c.14). En relación a la R.D. N° 17-0242-2013, de 14 de mayo de 2013, la administración tributaria prosiguiendo con el proceso determinativo, emitió el referido acto administrativo definitivo, el cual fue objeto también de cuestionamiento por el contribuyente: al respecto, de la revisión del contenido de dicho acto administrativo, se evidencia que ratifica lo señalado en la Vista de Cargo, en cuanto al fundamento de hecho, derecho, asimismo, contiene la exposición respecto a las observaciones efectuados a las cuentas: Rentas no Gravadas (Fondos RAL M/E, comisiones por tarjetas de débito y por tarjetas de crédito, rendimientos por participación en Entidades Financieras Afines M/N) y provisiones para cuentas incobrables (Provisiones genéricas, provisiones voluntarias y provisiones genéricas cíclicas), las que se encuentran debidamente motivadas, señalando además la normativa aplicable que sustenta cada observación, además, contiene la valoración de la documentación y los argumentos expuestos por el contribuyente en sus notas de descargo CI/01512013, CI/01712013, CI/01812013, CI/01912013 y CI/020/2013, presentado el 20 de marzo de 2013, estableciendo que los argumentos expuestos y la documentación presentada, no son válidas ni suficientes para desvirtuar los reparos originados por: i) Ingresos impositivos fondo RAL Moneda Extranjera, ii) Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, iii) Provisiones genéricas voluntarias y iv) Cargos por previsión genérica cíclica M/N, M/E, MN y UFV, y en cuanto a los

rendimientos por inversiones temporarias los cargos se mantienen, modificándose sólo la observación de rendimientos UNKSER que se descarga el impuesto omitido de Bs 618;. Prosiguiendo con el análisis de la resolución determinativa, se establece que considerando el resultado de la evaluación de los descargos, practicó en definitiva la liquidación de la deuda tributaria por el IUE, correspondiente a la gestión 2008, que alcanza a un total de 53.238.972 UFV equivalente a Bs 97.575.323, importe que incluye el impuesto omitido, intereses y la sanción por omisión de pago; con lo que se evidencia que el acto administrativo objeto de análisis, emitido por la Administración Tributaria, contiene los requisitos previstos en los art. 99 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310. Corresponde señalar que el Banco Sisa SA., fue debidamente notificado con la citada resolución determinativa, la cual fue objeto de impugnación dentro del término previsto en el art.143 de la L. N° 2492, de donde se evidencia que el sujeto pasivo, en virtud a lo establecido en el parág. 11, art. 119 de la C.P.E., hizo uso del derecho a la defensa (fs. 200-292 del expediente c.2), por lo que en ningún momento estuvo en estado de indefensión, ya que durante el proceso determinativo, a la .notificación de la vista de cargo y de la resolución determinativa, pudo hacer uso del derecho a la defensa, presentando los argumentos de descargos y posteriormente el recurso de alzada; en consecuencia, habiéndose claramente establecido que no se produce la indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, tal cual ocurre en el presente caso; y que los actos administrativos como la vista de cargo y la resolución determinativa se encuentran debidamente motivados y cumplen con los requisitos previstos en los arts.96, 99 de la L. N° 2492, 18 y 19 del D.S. N° 27310; se desestima los vicios de nulidad invocados por el Banco Sisa SA., por lo que se confirma en este punto, la decisión de la resolución de alzada.

De la ampuloso exposición por demás detallada en la que detallo ampliamente los conceptos observados estableciéndose que la vista de cargo se encuentra debidamente motivada conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho en cumplimiento de la art. 99 parágrafo I del L. N° 2492 no evidenciándose que la misma se encuentre viciada de nulidad, igualmente la resolución determinativa, siendo que el sujeto pasivo en ningún momento estuvo en estado de indefensión aspecto que es corroborado por la amplia jurisprudencia, entre ellas la S.C. N° 0287/2033-R,de modo que para considerarse indefensión absoluta el sujeto pasivo debió estar en total desconocimiento de las acciones procesales llevadas a cabo en su contra.

e. Con relación al objeto imposible; señaló que los fundamentos del demandante al pretender de inducir en error, con argumentos fuera de contexto, siendo que los mismos razonamientos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria desvirtúan los argumentos del demandante; aclarando que el reclamo de nulidad por objeto imposible, que la vista de cargo y la resolución determinativa, establecen como objeto, la fiscalización de la correcta determinación del IUE de la gestión 2008, a partir de los ajustes realizados por el contribuyente a la utilidad resultante de su estados financieros, por gastos deducible e ingresos no computables, demostrándose que la administración tributaria determinó reparos por el IUE, lo que implica. Lo lícito y posible del trabajo realizado por el SIN.

f. Respecto a la ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de sus reparos la alícuota del IUE (determinación incompleta indebida de accesorios y sanción); refiere que lo observado por el demandante en referencia a este punto la resolución jerárquica impugnada resolvió lo solicitado por el demandante en el punto "IV.4.3.6. Ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar de forma directa sobre los importes de sus reparos, la alícuota del IUE, y las sanción por omisión de pago." desvirtuando los irreales argumentos de la entidad demandante, por lo que no es evidente que no existió pronunciamiento en cuanto a este reclamo.

g. En cuanto al argumentos de fondo referido a las comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior; reiteró lo manifestado en resolución jerárquica manifestando que de los antecedentes administrativos se evidencia que la administración tributaria como resultado del desarrollo del trabajo de fiscalización elaboró los papeles de trabajo que llevan los títulos "Resumen de observaciones rentas no gravadas (comisiones tarjetas de crédito)" y "Resumen de observaciones rentas no gravadas (comisiones tarjetas de débito)"; mediante los cuales observó las Cuentas Nos. 541.15.2.0700 y 541.17.2.0200, respectivamente, comisiones que el sujeto pasivo habría declarado como ingresos no gravados para la determinación del IUE. La observación en ambos casos según la administración tributaria se refiere a que las comisiones percibidas por el Banco BISA S.A., que corresponde al uso de tarjetas de crédito por un lado, y por otro, al uso de tarjetas de débito, que en el Estado de cuentas, fueron expuestas como rentas no gravadas; además, la observación es sustentada en sentido de que dichas comisiones surgen por el retiro de dinero tras el uso de las tarjetas del cuenta habiente en el exterior, para aquello considera que los servicios no se exportan ni importan, por lo que estos servicios prestados por el uso de tarjetas en el exterior, son de fuente boliviana y corresponden a retiros de dineros de cuentas que los clientes tiene en el Banco BISA SA., por lo que dichas comisiones percibidas corresponden a ingresos gravados por el IUE. Los importes observados, fueron obtenidos por la administración tributaria, de los Mayores proporcionados por el sujeto pasivo, en medio magnético, los cuales fueron reflejados en los papeles de trabajo que llevan los títulos "Comisiones Banco Emisor Exterior" y "Comisión por tarjetas de débito" (fs. 463-500 y 504-534 de antecedentes administrativos c.3).

Siendo que en el presente caso, la observación de la administración tributaria en la R.D. N° 17-0242-2013, se refiere en específico a la interpretación de que los ingresos percibidos por el banco corresponden a comisiones percibidas por el uso en el exterior del país de las tarjetas de débito y de crédito, son de fuente boliviana, por tanto, son gravados por el IUE, aspecto que fue sustentado por dicho ente fiscal en base a los art. 42 de la L. N° 843; en ese entendido corresponde a esta instancia jerárquica establecer si efectivamente dichas comisiones, son de fuente boliviana o no. Al respecto, corresponde señalar que el Banco BISA SA., como descargo a la vista de cargo notificada, presentó el contrato de prestación de servicios", suscrito entre el Banco Sisa SA., y la empresa Linkser, cuyo objeto se encuentra regulada en la cláusula segunda, en la que establece que "El banco tomará los servicios de procesamiento y administración de tarjetas de crédito y débito que Linkser brinda ... ", y en su cláusula tercera se describen los diferentes servicios que prestará Linkser, entre otros se encuentran el acceso directo a la computadora central de Linkser desde las oficinas del Banco BISA SA., mediante terminales líneas de comunicación y equipos que el citado banco proporcione; así como el procesamiento de transacciones en comercios afiliados por Linkser, otros comercios nacionales e internacionales, bancos y cajeros automáticos plus y cirrus internacionales y redbank nacionales, tanto en compras como retiros de efectivo manual, retiros en POS, retiros en ATM, débito automático y pagos de servicios; asimismo, en su cláusula séptima señala que "Los consumos o retiros de efectivo efectuados por los tarjetahabientes de el banco, junto con fas comisiones y cargos que apliquen a esos consumos, son

responsabilidad única y exclusiva de el banco" (fs. 2116-2123 de antecedentes administrativos c.11).Del mismo modo, adjuntó el formulario de solicitud de tarjeta BISA efectiva y PIN afiliación, que sólo a manera de referencia se hace mención debido a que no se encuentra suscrita para efectos legales, documento que en cuyo reverso se encuentra el modelo de "Contrato de tarjetas de débito automático en cuentas corrientes y lo de ahorro, servicios y comunicaciones", que en su cláusula primera, como objeto prevé que "El banco otorga al cliente una tarjeta tipo "Visa electron de débito automático en las cuentas corrientes y/o de ahorros de las que es titular el cliente y que se indican en el formulario de solicitud que forma parte del presente contrato a ser utilizada para el retiro y movimientos de dinero, compra y venta de dólares, traspaso de dineros entre cuentas y/o en débitos, etc. a través del acceso a los cajeros automáticos, banca telefónica, pago a comercios a través de puntos de venta electrónicos propio del banco y/o en la red nacional "Redbank" y/o en la red internacional "Plus" de visa internacional ... ", y en cuanto a las comisiones, en su cláusula sexta establece que el banco cobrará al Cliente por el uso de la tarjeta entre otras comisiones las siguientes: "6. 2. Una comisión por el desembolso de dinero efectivo en transacciones nacionales e internacionales y por el cajero automático" y "6.5. Comisiones por todos los servicios actuales o los que el banco implemente en el futuro", dicha cláusula concluye que "El cobro de las comisiones y/u otros cargos se efectuarán de acuerdo con el tarifario vigente aprobado por el banco" (fs. 2133-2133 vta. de antecedentes administrativos c.11).

Del análisis de los documentos referidos, se desprende que a diferencia del análisis realizado en el acápite anterior, en el presente caso los ingresos o comisiones observados por la administración tributaria, fueron generados por el uso de las tarjetas de crédito y/o débito de parte de los usuarios o tarjeta habientes; es así que la resolución determinativa impugnada, en función a los procedimientos explicados por funcionarios del Banco BISA S.A., describe lo siguiente: i) El Banco BISA S.A., proporciona tarjetas de débito y/o crédito a los clientes cuentas de ahorro y/o cuentas corrientes dentro del territorio boliviano, y estas tarjetas pueden ser utilizadas tanto en territorio nacional como en el exterior, ii) El cliente o usuario de la tarjeta realiza operaciones de compra o consumo en establecimientos comerciales del exterior que no tiene ningún vínculo con el Banco BISA S.A., iii) Por estas operaciones se genera un boucher (documento) que se entregan en cada uso de la tarjeta, para realizar el pago o dejar un depósito, el cual es de conocimiento de Visa Internacional quien informa de las operaciones y debitan de la cuenta de Linkser, el importe por el uso de las tarjetas, iv) Linkser, liquida con el Banco BISA S.A., a través de cruce de fondos internacional, restando la comisión que cobra el Banco BISA S.A., por el retiro de dinero en el exterior de las cuentas que tienen los clientes en territorio boliviano, y v) El Banco BISA S.A., debita de las cuentas de los usuarios de tarjetas, el importe total reportado por Linkser que corresponde a retiros de dinero en el exterior por los clientes del Banco BISA S.A., retiros que provienen de las cuentas de ahorro y/o cuentas corrientes aperturadas en Bolivia. La observación descrita, de forma coincidente se enmarca a la información contenida en los documentos de descargos presentados por el Banco BISA S.A., es más, el procedimiento es explicado de forma gráfica por la Administración Tributaria, en el siguiente orden: La tarjeta de Débito o de Crédito es utilizada en un establecimiento comercial en el exterior, y en el momento de la compra del bien o servicio, la tarjeta se desliza por la máquina registradora, donde el vendedor genera un Boucher que es de conocimiento inmediato por Visa Internacional a través de su sistema en línea; Visa Internacional o Mastercard debitan de la cuenta de la Administración de Tarjetas de Crédito (ATC), el importe por el uso de la tarjeta; por lo que la ATC (Linkser SA) solicita al Banco BISA S.A., el reembolso del débito realizado, en el que especifica el arancel correspondiente al Banco BISA S.A., titular de la Tarjeta de Débito o Crédito, este último a su vez, debita de la cuenta del cuentahabiente el importe solicitado por la ATC, por el uso de la tarjeta.

Cabe señalar que el Banco BISA S.A., en ningún momento desvirtuó esta observación, ya que al momento de presentar los descargos sólo se limitó en señalar en su nota CI/018/2013, entre otros aspectos, que los tarjetahabientes no realizan pagos por comisiones ni por ningún otro concepto ni al Banco ni a otra entidad; siendo que el cargo que aplica el Banco BISA S.A., a la cuenta del tarjetahabiente corresponde en su importe, exactamente al mismo monto que el tarjetahabiente aceptó pagar y pagó al establecimiento del exterior (fs. 2099-2114 de antecedentes administrativos c.); afirmación que sólo sustenta el hecho de que por el uso de las tarjetas, el Banco BISA S.A., no cobra al usuario o tarjetahabiente, por las operaciones que corresponden a consumos por tarjetas ya sea por la compra de bienes, servicios u otras operaciones, realizadas por el tarjetahabiente en el exterior, pues en el presente caso el Banco BISA S.A. percibe comisiones bajo el procedimiento explicado en el párrafo anterior, y que además sólo a manera de ejemplo se cita dichas comisiones se encuentran reflejadas en el documento contable que lleva el título "Relación de Cuentas Contables por Sector" (fs. 502, 5113 y 516 de antecedentes administrativos c.3); es así que la percepción de estas comisiones fue reconocida por la propia entidad financiera, al declarar en el "Anexo 7", "Información sobre Ingresos y Gastos Computables para la Determinación del IUE", pero que al no constituir en ingresos de fuente boliviana, fueron considerados como ingresos no imponibles para el IUE, por un total de Bs1.228.284.- (fs. 1482 de antecedentes administrativos c.5). En conclusión, siendo que las tarjetas de Débito o de Crédito, que puedan ser usadas en el exterior o interior del país, conforme se observa del "Contrato de Prestación de Servicios", suscrito entre el Banco BISA S.A., y la empresa Linkser; y las respectivas comisiones generadas por estos conceptos como la compra de bienes, servicios u otras operaciones, realizadas por los tarjetahabientes, son de fuente boliviana, conforme establece el art.42 de la L. N° 843, puesto que los depósitos por la apertura de cuentas ya sea de ahorro o cuentas corrientes fueron realizados en el territorio nacional; por lo que dichas comisiones percibidas se encuentran sujetas a la aplicación del IUE.

Considerando lo anterior, se establece que la resolución de alzada de forma errada dejó sin efecto el reparo del IUE, basándose únicamente en el Numeral 40 la R.A. N° 05-0035-00, que sustituye a la R.A. N° 05-0035-00, que establece que "Por constituir contraprestaciones por servicios prestados fuera del territorio nacional, los ingresos por operaciones realizadas en el exterior, con tarjetas emitidas por bancos bolivianos, no se encuentran alcanzados por ningún impuesto en Bolivia", cuando en realidad esta normativa se refiere a los ingresos por operaciones realizadas en el exterior con tarjetas de crédito y no así a las comisiones cobradas por el Banco BISA a sus usuarios; motivo por el cual, la misma norma considera que el gasto por estas transacciones no son deducibles a efecto de determinar el IUE; lo cual es completamente diferente al caso que se analizó en los párrafos precedentes

h. Con relación al rendimiento por inversiones temporarias (participación en entidades financieras afines M/N) al respecto, señaló que la L. N° 2196 del fondo especial de reactivación económica y de fortalecimiento de entidades de intermediación financiera; en sus num. 1 y 2, del

art.12, establece que las ganancias de capital, y los rendimientos de inversiones en valores emitidos por NAFIBO SAM dentro del FERE, así como las ganancias de capital así como los rendimientos de inversiones en valores de procesos de titularización y los ingresos que generen los patrimonios autónomos conformados para este fin, no estarán gravados por el IVA, RC-IVA, IT e IUE, incluyendo las remesas al exterior.

Asimismo, el art.7 del D.S. N° 24051, dispone que para establecer la Utilidad Neta sujeta al IUE, se restará de la utilidad bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite a ley y este reglamento. A su vez, el art. 31, de -dicha normativa, establece que el sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo de este impuesto. El monto resultante, determinado de acuerdo al art. 7 del presente reglamento, constituirá la base imponible del impuesto.

Sobre este particular, de la revisión de los antecedentes administrativos se evidencia que la administración tributaria como resultado del trabajo de campo realizado durante el proceso de fiscalización, elaboró el papel de trabajo que lleva el título "Resumen de observaciones de los rendimientos por participación en entidades financieras y afines M/N", mediante el cual observó las cuentas contables referidas a estos rendimientos, porque el Banco BISA S.A., los habría sobrevaluado, los cuales influyeron en la determinación del IUE, conforme al detalle del siguiente cuadro (fs. 535 de antecedentes administrativos c.3): La diferencia determinada de Bs 36.715.469; que genera el tributo omitido de Bs 9.178.867; por el IUE de la gestión 2008, según la R.D. N°17-0242-2013, surge de multiplicar la utilidad del ejercicio de las sociedades (empresas) emisoras, por el porcentaje de participación de la empresa tenedora, en este caso Banco BISA S.A., rendimientos que no serían coincidentes con los importes registrados en la composición de las rentas no gravadas (Cuenta 544), es decir, los rendimientos no gravados se encuentran sobreestimados (declarados en demasía). En el presente caso, corresponde señalar que la administración tributaria, para determinar la diferencia a favor del fisco, sobre los rendimientos por participación en entidades financieras y afines M/N, efectuó los cálculos necesarios, bajo los siguientes términos: i) Estableció el porcentaje de participación del Banco BISA S.A., de las inversiones que tiene en diferentes empresas afines, detalladas en el cuadro anterior, en función a la información obtenida de las notas a los estados financieros nota 8- inversiones temporarias y permanentes (fs. 598-600 de antecedentes administrativos c.3), ii) Habiendo establecido el porcentaje de participación, este fue multiplicado por la utilidad contable de la gestión según estados financieros, declarada en el Form. 500 (IUE) de cada sociedad emisora (fs. 548, 553, 558, 562, 568 y 573 de antecedentes administrativos c.3), cuyo resultado fue comparado con los rendimientos obtenidos y registrados en los libros mayores proporcionados en medio magnético por el Banco BISA S.A. (fs. 549-550, 554-555, 559, 563-564, 569-570y 574-575 c.3), de donde, la administración tributaria determinó una diferencia en demasía que fue calificada como la sobrevaluación de los rendimientos.

Cabe aclarar que para establecer la sobrevaluación de los rendimientos generados por las empresas afines, como linkser y visa internacional, no siguió el procedimiento descrito anteriormente sino, que para el caso de linkser se basó en la comparación de los importes registrados en los libros mayores proporcionados en medio magnético por el Banco BISA S.A., respecto al mayor general que comprende el registro contable de distribución de utilidades de la gestión 2007, cargo que fue dejado sin efecto, por la administración tributaria luego de haber valorado los descargos presentados por el Banco BISA S.A. a la vista de cargo. Mientras que para el caso de visa internacional, comparó de los libros mayores proporcionados en medio magnético, respecto al mayor general que registra la transferencia de remesas (fs. 576-577, 590 y 596-597 de antecedentes administrativos c.3); observación que no fue desvirtuada, si bien hace una serie de explicaciones en su nota CI/017/2013, presentada como descargo, sin embargo, no se enfoca a la observación en sí, si no a la venta de acciones a visa internacional, cuya diferencia corresponde a la fecha de efectivización del ingreso, y las diferencias por ajustes que deben considerarse la moneda de curso legal vigente en el país que es boliviano y no dólares.

Asimismo, la administración tributaria para la observación de los rendimientos sobrevaluados también se basó en el papel de trabajo que lleva el título "Composición de rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables" que fue presentado por el Banco BISA S.A., en el cual se describen los Códigos Contables Nos. 544.01.1.0200, 544.01.1.0300, 544.01.1.0400, 544.01.1.0500, 544.01.1.0700, 544.01.1.0800, 544.01.1.0100 y 544.02.2.0100, cuentas que identifican los ingresos por rendimientos generados de las empresas emisoras como Rend. Part. Sisa Titularizada, Rend. Particip. 0/BISA-Seguros, Rend. Particip. Sisa RAISA, Rend. Partitip. Sisa Leasing, Rendimiento Particip. Sisa Bolsa, Rendimen. D/Parti. La Vitalicia, Rend. Part. Linkser Rend. Part. Visa Int., respectivamente, cuyos ingresos fueron reflejados como Ingresos no Imponibles para el IUE (fs. 52 de antecedentes administrativos c.1), resumen que también se reflejan en el Anexo 7 "Información sobre ingresos y gastos computables para la determinación del IUE", dentro la columna "Ingresos no imponibles" (fs. 1482 de antecedentes administrativos c.8).

De lo descrito, se establece que la administración tributaria contaba con suficientes elementos, para comprobar si el Banco BISA S.A., determinó de forma correcta o no, los ingresos no imponibles para la determinación del IUE, correspondiente a los rendimientos por inversiones temporarias en entidades financieras y afines; es así que procedió al cálculo de dichos rendimientos concluyendo que el Banco BISA S.A., sobrevaluó los mismos.

De los antecedentes descritos, se puede observar con precisión que el porcentaje de participación del Banco BISA S.A., en cada empresa emisora, está claramente definido en las notas a los Estados Financieros (Nota 8- Inversiones Temporarias y Permanentes) del contribuyente (fs. 598-600 de antecedentes administrativos c.3); el cual fue considerado por la administración tributaria en virtud a que el cálculo del rendimiento de inversiones se lo realiza en base a la utilidad que genera la empresa emisora en una determinada gestión, el cual encuentra sustento en el Numeral 5.1 de la Norma de Contabilidad N° 7, que establece que la proporción que a la empresa tenedora corresponde sobre las ganancias o pérdidas de la empresa emisora se imputará a su estado de ganancias y pérdidas; en ese mismo, sentido el art. 270 del Cód. Com., en su segundo párrafo, dispone que las utilidades se distribuyen en proporción al importe pagado de las acciones, lo que equivale a decir, que el rendimiento de inversión se obtiene, multiplicando la utilidad de la empresa emisora por el porcentaje de

participación en acciones de la empresa tenedora; por tanto, sin lugar a dudas, la aplicación del porcentaje de participación establecida en la nota 8 a los estados financieros es correcta, y no corresponde la aplicación de la valoración de Inversiones como pretende el recurrente. Ahora bien, habiendo sido claramente establecido el porcentaje de participación para la cuantificación de los rendimientos de inversiones, cabe señalar que dichos porcentajes definen un límite para la obtención de los rendimientos de inversión de acuerdo a cada inversión, tal cual se expone en el cuadro anterior; por tanto, el excedente de estos rendimientos sin respaldo, obviamente corresponde ser considerado como ingresos sujetos a la aplicación del IUE; si bien, en virtud a lo previsto en el art. 12, de la L. N° 2196, los referidos rendimientos de inversiones en valores no se encuentran gravados por el IUE, empero esto ocurre en la medida o en el porcentaje de participación, por lo que la sobrevaluación o excedente por un total de Bs36.715.469; se encuentra gravado por el IUE, ya que corresponde a ingresos que no forman parte de los rendimientos, sino ingresos extraordinario, respecto a los cuales no existe respaldo: en ese entendido, la administración tributaria de forma correcta observó la sobrevaluación de los rendimientos.

Sin embargo, sobre lo referido precedentemente, el Banco BISA SA., como descargo argumenta en su nota CI/017/2013 (fs. 2142-2143 de antecedentes administrativos c.11), que si a un determinado monto (ingresos gravados) se le agrega una suma (ingresos no gravados) que luego (al momento de determinar la base imponible del IUE), es deducida (ingresos no gravados), exactamente el mismo importe con el que fue originalmente registrada, el resultado siempre será el monto inicial (Ingresos no Gravados), y de este modo, la base imponible del IUE no resulta afectada. En ese mismo sentido la ARIT se pronunció al señalar que "... correspondía previamente reemplazar el importe establecido en el total de ingresos consignados en el estado de resultados de la gestión 2008, luego efectuar el ajuste del mismo como ingreso no imponible a efectos de la determinación del IUE, de este modo se confirma el efecto neutro al que hace referencia el contribuyente, ya que si en la parte de los ingresos de la gestión se suma o se incluye un importe, ya sea sobrevaluado o subestimado por concepto de rendimientos por participación en otras empresas y luego se resta el mismo como ingreso no imponible, no existe ningún efecto negativo para el fisco ni positivo para el contribuyente" (fs. 567 vta. y 568 del expediente c.3).

El análisis anterior, tanto del contribuyente como de la ARIT, no se ajusta a la realidad, ya que como se señaló anteriormente, existe una diferencia determinada por sobrevaluación de los rendimientos por inversiones temporarias, que desde luego se consideró ingresos gravados por el IUE; entonces, solo a manera de ejemplo, si en el mismo anexo 7 (Información sobre ingresos y gastos computables para la determinación del IUE), presentado por el Banco SISA SA., se incluye esta diferencia de Bs 36.715.470.- determinada por la administración tributaria, en la columna "Total Estados de Financieros" como ingresos, para luego disgregar el mismo monto en la columna "ingresos imposables", es innegable, que habrá modificado el resultado tributario, con lo que se desvirtúa la existencia del supuesto efecto neutro argüido por el sujeto pasivo y la ARIT; puesto que no se trata de que los excedentes (diferencias) establecidos por la administración tributaria, siga considerándose como ingresos no imposables para la determinación del IUE, ya que esa diferencia sobrepasó el límite del porcentaje de participación, sin contar con respaldo alguno.

Finalizó enfatizando que el demandante realiza interpretaciones a su conveniencia y todas las observaciones merecieron respuesta, y que el porcentaje de participación para la cuantificación de los rendimientos de inversiones, definirían un límite para la obtención de rendimientos de inversión de acuerdo a cada inversión; por tanto el excedente de estos rendimientos sin respaldo, corresponde ser considerado como ingreso sujeto a la aplicación del IUE.

i. Respecto a las Provisiones para cuentas incobrables (Provisiones genéricas voluntarias); señaló que las provisiones genéricas y voluntarias y las provisiones genéricas voluntarias cíclicas, observadas por su carácter voluntario, por lo que conforme el art. 17 del D.S. N° 24051, no pueden ser deducibles del IUE. Respecto a las provisiones genéricas cíclicas, la ex superintendencia de bancos y entidades financieras, expresamente en el Circular SB/0590/2008, de 14 de octubre de 2008, estableció que las entidades financieras debe constituir la previsión cíclica a partir del 31 de octubre de 2008; y que en cumplimiento a lo previsto en el art. 17 del D.S. N° 24051, corresponde la deducibilidad de la provisiones cíclicas para la determinación del IUE.

Asimismo sobre las provisiones genéricas y voluntarias -sobre las provisiones para cuentas incobrables (provisiones genéricas voluntarias), se debe tomar en cuenta los argumentos del Banco BISA S.A. en este punto versan sobre la legalidad de las deducciones practicadas, cabe indicar que, las provisiones genéricas voluntarias, constituyen provisiones, que como en el caso de la cuenta 139.09 son aplicadas para cubrir pérdidas estimadas por otros riesgos, en tanto que, para la cuenta 253.01 se tiene que su constitución pretende cubrir posibles pérdidas futuras, no identificadas y no relacionadas con operaciones de cartera de créditos, bienes realizables, inversiones y otras cuentas por cobrar; en ese entendido y dado el carácter voluntario y adicional de las mismas, no se ajustan al criterio de deducibilidad dispuesto por el art. 17 del D.S. N° 24051, toda vez que el mismo prevé que serán deducibles las reservas que con carácter obligatorio, imponga expresamente la norma legal a las entidades financieras, es decir que la norma tributaria establezca el requisito de la obligatoriedad de las provisiones, para que las mismas sean deducibles del IUE, condición que en el presente caso no se habría cumplido, correspondiendo que las mismas sean consideradas conforme el art. 18 del D.S. N° 24051, como no deducibles y que el argumento del Banco BISA S.A. respecto de las cuentas 139.09 y 253.00, se destaca la voluntariedad de la constitución y que el tratamiento para su deducibilidad tiene respaldo en la aplicación de la exención establecida en el art. 49 de la L. N° 1488.

Al respecto se señaló que si bien la L. N° 1488, norma especial que rige las actividades de las entidades financieras, establece una exención para provisiones genéricas, especificando además su carácter adicional y voluntario; sin embargo, deja a una normativa reglamentaria las especificaciones sobre la forma de su aplicación y sus condiciones, misma que no fue emitida, lo que imposibilita su aplicación, tomando en cuenta que la denominación de la previsión dispuesta por los arts. 48 y 49 de la L. N° 1488, refiere a las provisiones genéricas como parte del capital secundario de las entidades financieras, en tanto que las observaciones de la administración tributaria devienen del análisis de cuentas de activos y pasivos, emergentes de la constitución de provisiones voluntarias para incobrables y para cubrir pérdidas futuras. En este sentido en la resolución jerárquica impugnada señaló lo siguiente:

Sobre las previsiones para cuentas incobrables (previsiones genéricas voluntarias), al respecto, cabe señalar que la administración tributaria en el proceso de fiscalización, efectuó el análisis de las cuentas 139.09.2.0100 Previsión Genérica p/incobrab. p. o/riesgos y 253.01.2.0100 previsión genérica voluntaria para pérdidas futuras no identificadas; de esta manera, en la formulación del cargo, tomando en cuenta las definiciones consignadas en el manual de cuentas para bancos y entidades financieras, concluyó que estas previsiones tienen carácter voluntario y adicional, toda vez que son determinadas en base a factores de riesgo adicional, por lo que concluye que no corresponden sean consideradas como gasto deducible del IUE, sustentando legalmente su posición en los arts. 17 y 18-g) del D.S. N° 24051 (fs. 2815-2816 de antecedentes administrativos c.15). Asimismo, evaluados los descargos presentados por el BANCO Bisa S.A. en el término establecido en el art.98 de la L. N° 2492, confirma las observaciones, reiterando el carácter voluntario de las previsiones analizadas y la inaplicabilidad del art. 49 de la L. N° 1489, al no haberse cumplido la condición suspensiva establecida en la misma para la exención (fs. 2895-2900 de antecedentes administrativos c.15).

Ahora bien, teniendo en cuenta que los argumentos del BANCO Bisa S.A. en este punto versan sobre la legalidad de las deducciones practicadas; cabe indicar que, las Previsiones Genéricas Voluntarias, constituyen previsiones, que como en el caso de la cuenta 139.09 son aplicadas para cubrir pérdidas estimadas por otros riesgos, en tanto que, para la cuenta 253.01 se tiene que su constitución pretende cubrir posibles pérdidas futuras, no identificadas y no relacionadas con operaciones de cartera de créditos, bienes realizables, inversiones y otras cuentas por cobrar; en este entendido, dado el carácter voluntario y adicional de las mismas, no se ajustan al criterio de deducibilidad dispuesto en el art. 17 del D.S. N° 24051, toda vez que en dicho artículo se prevé que serán deducibles las reservas que, con carácter obligatorio, imponga expresamente la norma legal a las entidades financieras, es decir, que la norma tributaria, establece el requisito de la obligatoriedad de las previsiones para que estas sean consideradas-como deducibles de IUE; condición que en el presente caso no se cumple, correspondiendo que las mismas sean consideradas conforme el art. 18 del D.S. N° 24051, como no deducible. Asimismo, se debe tomar en cuenta que el propio BANCO Bisa S.A., en su argumentos de descargo a la vista de cargo, su recurso de alzada y recurso jerárquico, acepta que en compulsa de la descripción de las cuentas 139.09 y 253.00, se destaca la voluntariedad de la constitución de las previsiones, y que el tratamiento para su deducibilidad, tiene base, fundamento y respaldo en la aplicación de la exención establecida en el art. 49 de la L. N° 1489. En este entendido, al no haberse demostrado el cumplimiento del art. 17 del D.S. N° 24051, respecto a las previsiones genéricas voluntarias y siendo que el propio manual de cuentas para bancos y entidades financieras, emitido por el ente regulador de las actividades financieras y bancarias, se verifica su carácter voluntario y adicional, se tiene que el ente fiscal correctamente aplicó lo dispuesto en los arts. 17 y 18 del D.S. N° 24051, para sustentar las observaciones de no deducibilidad en el IUE; por lo que, los argumentos del BANCO Bisa S.A. carecen de sustento.

Sobre las previsiones genéricas voluntarias y la aplicación de la exención establecida en el art. 49 de la L. N° 1488; Banco Bisa S.A, señala que consideró la deducibilidad de las previsiones genéricas voluntarias en aplicación del art. 49 de la L. N° 1488, según el cual dichas previsiones estarían exentas de impuestos hasta un límite definido por el art. 48 de la misma ley, equivalente al 2% de sus activos; por lo que expresa su desacuerdo cuando se afirma que dicha exención sería inaplicable por estar sujeta a la reglamentación del poder ejecutivo. Observa que en materia contable, la ASFI que forma parte del poder ejecutivo, reglamentó la aplicación de los arts. 48 y 49 de la L. N° 1488, y que esta ley es de aplicación preferente, frente a cualquier otra disposición legal y para la regulación de las actividades de las instituciones y entidades financieras. Observa que la forma y condiciones que reglamente el poder ejecutivo a que hace referencia la parte final del art. 49 de la L. N° 1488, no condiciona la vigencia de la exención, ya que el derecho que ella supone para los contribuyentes emerge de la ley, que no puede ser limitado, modificado y suprimido por alguna disposición administrativa: además de acuerdo al parág. 1, art. 8 de la L. N° 2492, la normas tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal, y que en el presente caso la norma legal no señala que la misma entrará en vigencia cuando se dicte su reglamento, por lo que no es pertinente invocar una inexistencia condición suspensiva; siendo que la propia ARIT reconoció que la exención está dada por ley, sin embargo, se limitó a exponer que la falta de reglamentación hace difícil la aplicación de la exención impositiva, argumento que no es válido para desconocer la exención.

Manifiesta que es evidente que no hay un impuesto directo a las previsiones genéricas voluntarias, pero hay una incidencia tributaria que es el IUE, de otro modo la resolución determinativa no contendría el reparo por este concepto; es lo que el legislador quiso evitar al modificar el art.49 de la L. No 1488 y disponer la exención, que ahora el SIN y la ARIT pretenden desconocer, no se puede desconocer la exención en base a la nota MEFPNPT/DGTI/UTN/N° 368/2012, del Viceministerio de Política Tributaria y una interpretación tendenciosa, o que la administración pública no puede ampararse en la falta de reglamentación para negar la exención, ya que esto no es imputable al contribuyente. Además en virtud al art. 5 del Cód. Trib., esta opinión interpretativa no constituye fuente del derecho tributario, y menos dicha repartición está facultada para interpretar la ley de bancos y entidades financieras.

Explica que aplicar la exención no equivale a acogerse sólo a un beneficio fiscal, sino que supone adecuarse al propósito de la modificación de la L. N° 2297 de bancos y entidades financieras, al disponer esta exención, que no es otro que el asegurar la estabilidad del sistema financiero nacional, e incentivar a que las entidades del rubro adopten de forma voluntaria, previsiones adicionales que respalden su cartera de créditos, sin que el gasto que ello supone, se convierta en una limitación o desincentivo.

Sostiene que con relación a la Cuenta 253.01.2.0100, la SBEF (actual ASFI) en el marco de su competencia, emitió la Resolución SB/012/2002, que concluye que las previsiones genéricas constituidas en la cuenta 253.00 "Previsiones genéricas voluntarias para cubrir pérdidas futuras aún no identificadas", hasta el 2% de sus activos como parte del patrimonio secundario de las entidades financieras, se encuentran exentas del pago de impuestos; dicha resolución dispone la apertura de la cuenta 253.00 "Previsiones voluntarias" y de la Subcuenta 253.01 "Previsiones genéricas voluntarias para pérdidas futuras no identificadas", dejándose establecido que son de uso obligatorio a partir del 28 de febrero de 2002, para todas las entidades financieras comprendidas en el ámbito de la L. N° 1488, modificada por la L. N° 2297 de Fortalecimiento de la Normativa y Supervisión Financiera.

En cuanto a la Cuenta 139.09.2.0100, señala que la SBEF, con la Circular 492/2005, puso en vigencia la Resolución SB N° 26/2005, que establece los criterios para la evaluación y calificación de la cartera de créditos y modifica el Manual de Cuentas para Bancos y Entidades Financieras permitiendo constituir provisiones que reflejen el verdadero nivel de riesgo de sus carteras de créditos; al efecto transcribe su parte considerativa, arguyendo que las provisiones consignadas en la Cuenta 139.09 "Previsión Genérica para incobrabilidad de cartera por otros ingresos", detalladas en el grupo Cartera, se encuentran contempladas en el art.49 de la L. N° 1488. Añade que las provisiones de la Subcuenta 139.09 "Previsión Genérica para incobrabilidad de cartera por otros riesgos", y la Cuenta 253.00 "Previsiones Voluntarias", se encuentran enmarcadas en la reglamentación de la SBEF actual ASFI, contempladas en los arts.48 y 49 de la L. N° 1488, por consiguiente exentas del pago de impuestos.

Refiere que las provisiones genéricas voluntarias están definidas en el manual de cuentas para bancos y entidades financieras, bajo los Códigos 139.09 "Previsión genérica para incobrabilidad de cartera por otros riesgos" y Código 253.00 "Grupo provisiones, y cuenta provisiones genéricas voluntarias para pérdidas futuras aún no identificadas", ambas cuentas responden al mismo requerimiento, consistente en la constitución de provisiones voluntarias para cubrir futuras pérdidas no identificadas que responden a principios de prudencia; por tanto el Banco Bisa SA, no vulneró norma legal al considerar las Cuentas 139.09.2.0100 y 253.01.2.0100, como gastos deducibles del IUE.

Señala que las provisiones genéricas voluntarias, tiene carácter anticíclico cuando la coyuntura económica es favorable y se registra estabilidad financiera en la economía. Prosigue que la administración tributaria argumentó que las provisiones genéricas no son atribuibles a ninguna operación o deudor en particular, sino que depende de riesgos de incobrabilidad adicionales a la morosidad de la cartera de créditos afirmación que no corresponde, puesto que distorsiona la naturaleza propia de las provisiones genéricas dado que estas a diferencia de las provisiones específicas, responden a factores de riesgo adicional.

Señala que la ARIT no consideró ni mencionó el argumento expuesto en el recurso de alzada, en sentido de que "Con relación a las Provisiones en general, el SIN pretende negar la deducibilidad de las provisiones, basando sus reparos en que supuestamente, las provisiones para ser deducibles deben ser obligatorias, y que como respaldo a esa pretensión, el SIN citó el último párrafo de/Inciso a), art. 17 del D.S. N° 24051". De este artículo se advierte que la obligatoriedad es aplicable solo a reservas y no a provisiones; cuando la naturaleza y conceptos de una y otra figura son diferentes, así como los momentos de los registros contables: es decir, las provisiones se contabilizan antes de la determinación de la utilidad contable, mientras que las reservas se aplican después de la utilidad contable; siendo que la citada normativa, asume las diferencias al regular por separado la deducibilidad de ambos conceptos, las reservas en el inc. a) y las provisiones en el inc. b) del art. 17 del D.S. N° 24051.

Agrega que de forma específica para las provisiones para créditos incobrables que realizan las entidades bancarias, se encuentran normadas en los arts. 17-e) y 18-g) del D.S. N° 24051. Prosigue que el primer artículo autoriza de forma expresa la deducibilidad de las provisiones para cuentas incobrables sin mayor requisito ni condiciones: la determinación de estas provisiones es realizada por los bancos según las normas emitidas por la ASFI, por lo que existe plena armonía entre ambas normas.

Sostiene que en cuanto a las limitaciones del inc. g), art. 18 del D.S. N° 24051, las provisiones en general para ser deducibles, deben haber sido expresamente dispuestas por normas legales, las provisiones por créditos incobrables (sean voluntarias u obligatorias, específicas o genéricas, cíclicas o no), no estén afectadas por estas limitaciones, ya que estas se encuentran normadas por resoluciones expresas por la SBEF actual ASFI; por lo que las provisiones que realizan los bancos para créditos incobrables, son deducibles a fines determinación del IUE, en consecuencia, se debe considerar debidamente lo señalado y pronunciarse expresamente sobre este punto. Previamente se debe observar que en concordancia con el acápite anterior, los argumentos del Banco Bisa S.A. versan sobre la aplicación de la exención establecida en el art.49 de la L. N° 1488 y la constitución legal de las Provisiones Genéricas Voluntarias en aplicación de dicha exención; por lo que, al respecto se debe puntualizar que según el art. 48 de la L. N° 2492, las provisiones genéricas voluntarias para pérdidas futuras, hasta el 2% de los activos, son parte del capital secundario de las entidades financieras y que conforme el art.49 de la citada ley, dentro del citado limite se encuentran exentas del pago de impuesto, aclarando que dichas provisiones genéricas son realizadas en forma voluntaria y adicional a las determinadas por la citada ley, sus reglamentos y las normas de la superintendencia, y se deja al poder ejecutivo la reglamentación de la forma y condiciones de dicha exención.

Por otra parte, también es preciso referir que en materia tributaria, la exención, está definida por el art. 19 de la L. N° 2492, como la dispensa de la obligación tributaria material expresamente definida por ley, es decir, que aun cuando hubiera ocurrido y perfeccionado un hecho generador, y por ende el surgimiento de una obligación tributaria material, por imperio de la ley, no existe obligación de pago; de esta manera, para la aplicación de una exención previamente, debería existir un hecho generador o imponible, configurado y cuantificado.

Asimismo, por el principio de legalidad, establecido en el art. 6-3 de la L. N° 2492, se tiene que las condiciones y requisitos exigidos para la procedencia de una exención, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración, deben ser establecidos mediante ley.

En este marco legal, en el presente caso, se advierte que si bien la L. N° 1488, norma especial que rige las actividades de las entidades financieras, establece una exención para las provisiones genéricas, especificando además sus carácter adicional y voluntario; sin embargo, deja a una normativa reglamentaria las especificaciones sobre la forma de su aplicación y sus condiciones, misma que, tal como arguye la resolución de recurso de alzada, no se verifica se hubiera emitido, lo que imposibilita su aplicación de manera literal como entiende el recurrente, pues se debe tener en cuenta que la denominación de la previsión dispuesta en los arts. 48 y 49 de la L. N° 1488, refieren a las provisiones genéricas como parte del capital secundario de las entidades financieras, en tanto que las observaciones de la administración tributaria devienen del análisis de cuentas de activo y pasivo, emergentes de la constitución de provisiones voluntarias para incobrables para cubrir pérdidas futuras. Asimismo, se debe considerar que la constitución de las provisiones, tal como refiere el propio recurrente, no se hallan gravadas por ningún impuesto, vale decir que la sola constitución de las mismas no genera obligación tributaria alguna, por lo que no puede ser

aplicable una exención al no existir hecho gravado, y si bien, su reversión, como ingreso o gastos, afecta a la base imponible del IUE, al no existir norma legal clara y específica sobre las condiciones para la aplicación de la exención a las previsiones genéricas, voluntarias y adicionales, no es posible admitir su deducción como gasto deducible; lo contrario, significaría efectuar una interpretación extensiva de la norma de exención, vulnerando el art. 8 parágrafos de la L. N° 2492.

De igual manera, se tiene que si bien la ASFI a través de la Resolución SB/012/2002, para la cuenta 253.01.2.0100 y Resolución SB N° 26/2005, 139.09.2.0100, estableció los criterios contables para el registro de las previsiones analizadas, empero se debe tomar en cuenta que dicha regulación no hace que las mismas dejen su carácter voluntario y adicional, pues conforme el propio art. 48 de la L. N° 1488, reconoce que las previsiones genéricas tienen carácter voluntario y adicional, por lo que en aplicación de la normativa tributaria y para efectos del IUE no son deducibles. En cuanto a que la obligatoriedad establecida en el art. 17-a) del D.S. N° 24051, es aplicable a las reservas y no así a las previsiones; cabe señalar que las previsiones constituyen reservas económicas para cubrir obligaciones futuras, y en exclusión del inciso e) del art. 17 del citado Decreto, dichas obligaciones deberían ser distintas a las previsiones para cuentas incobrables; en el presente caso, al referir las cuentas otro tipo de riesgos y pérdidas aún no identificadas, configura las circunstancias para la aplicación del art. 17-a) del D.S. N° 24051, sólo cuando éstas sean obligatorias; en contrario, como en el presente caso, debe aplicarse lo dispuesto en el art. 18-g) del D.S. N° 24051. Por otra parte, en cuanto a los argumentos vertidos por el Banco SISA SA sobre el criterio de riesgo, es evidente que la normativa que regula la actividad intermediación financiera debe considerar de manera prudencial la constitución de previsiones para cubrir eventos que incidan en el deterioro de la cartera de créditos, y si bien, este fue el objetivo de la exención dispuesta en el art. 49 de la L. N° 1488, es pertinente reiterar que la constitución misma de la previsión genérica no se encuentra gravada por ningún impuesto.

En este entendido, los argumentos del recurrente carecen de sustento, debido a que no es posible declarar la deducibilidad de las previsiones genéricas voluntarias, solo por aplicación del art. 49 de la L. N° 1488, cuando por la naturaleza de las cuentas 139.09 y 253.00, se tiene que las mismas tienen la característica de ser voluntarias y adicionales.

j. Sobre las declaraciones juradas presentadas por el Banco Bisa S.A. y pago de tributo omitido, accesorios y multa por incumplimiento de deberes formales; al respecto hizo notar que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el Banco en 24 de febrero de 2014, con posterioridad a la emisión y notificación de la resolución jerárquica impugnada, demuestra una clara y evidente aceptación a la deducibilidad de las previsiones genéricas voluntarias en la liquidación del IUE, mismo que incluye como menciona el mismo sujeto pasivo, mantenimiento de valor e intereses, además de la multa por incumplimiento de deberes formales de cada una de las declaraciones juradas, por consistente este punto no debe ser analizado, por ser impertinente e inoportuno en resguardo del principio de congruencia y en función a la naturaleza de la demanda contencioso administrativo.

k. Sobre la ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de su reparos la alícuota del IUE (determinación incompleta y aplicación indebida de Accesorios); en este punto al igual que los anteriores reiteró lo manifestado en instancia jerárquica señalando que: el art. 47, de la L. N° 843, establece que la utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores-supervisores, las previsiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes. Del mismo modo, el art. 33 del D.S. N° 24051, en cuanto a la liquidación del impuesto, establece que la utilidad neta determinada conforme al art. 31 del presente reglamento, constituye la base imponible sobre la que se aplicará la alícuota establecida en el art. 50 de la L. N° 843. Agrega que la liquidación y pago del impuesto se realizarán mediante formularios cuya forma y condiciones de presentación serán aprobadas por la administración tributaria y que tendrán el carácter de declaración jurada. En el presente caso, de la revisión de los antecedentes administrativos se establece que la administración tributaria como resultado del procedimiento determinativo llevado a cabo, sobre las rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables de la gestión fiscal 2008 (que comprende los periodos enero a diciembre de 2008) por el IUE, estableció reparos, sobre los importes observados en cada cuenta que involucra por ejemplo en el presente caso los gastos, sin embargo, el Banco Bisa S.A., los mismos pretende sean compensados con las pérdidas contables con la que cuenta, sin considerar que dicha pérdida ya fue utilizada por la propia entidad financiera, en la misma gestión y en las siguientes gestiones fiscales; por lo que no corresponde realizar ningún ajuste. Si bien señala el contribuyente que los importes de los reparos del SIN, no constituyen base imponible del IUE, no es menos cierto que dichas cuentas observadas, también forman parte componente para la determinación del IUE, ya que si en su momento estas cuentas habrían sido declaradas de forma correcta, entonces el Banco Bisa S.A., también habría pagado el IUE de forma correcta; sin embargo, no corresponde la pretendida compensación de la pérdida, puesto que como se señaló, dichas pérdidas ya fueron arrastradas y compensadas por el propio contribuyente.

En cuanto al reclamo del contribuyente, que en el supuesto que se hubieran cumplido completando la determinación de oficio del IUE, el resultado evidente es que no existe deuda tributaria, sino pérdida tributaria, disminuida pero subsistente, y por tanto, no hay tributo omitido, menos la pretensión fiscal, ilegalmente confirmada por la ARIT, en sentido de imponer accesorios y sanción por omisión de pago. Al respecto, el art. 165 de la L. N° 2492, señala que el que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria. Asimismo, el art. 42 del D.S. N° 27310, establece que la multa por omisión de pago, será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en unidades de fomento a la vivienda. En el presente caso, la deuda tributaria contenida en la R.D. N° 17-00347-12, fue establecida de forma correcta y en virtud a que el origen de dicha deuda proviene de la depuración del gasto no deducible para efectos de la determinación del IUE, aspecto que en su momento influyó en la determinación incorrecta del citado impuesto en la gestión fiscal sujeta a verificación, ha existido un pago de menos la obligación tributaria: por lo que dicha conducta se adecúa a

lo dispuesto en los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310, siendo acertada la calificación de la conducta del contribuyente por parte de la administración tributaria que lo sancionó con la multa del cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

En relación al reclamo de que la resolución de alzada y la resolución determinativa, incurrieron en incumplimiento de lo previsto en los arts. 4-e), g), y k) y 29 de la L. N° 2341, referidos a los principios generales de la actividad administrativa, y el contenido de los actos administrativos, ya que la resolución de alzada no contiene fundamento válido para confirmar y disponer la aplicación de los accesorios y la sanción por omisión de pago; cabe señalar que de la revisión del contenido de la resolución de alzada, se establece que la misma en sus páginas 62 al 64, previa cita de los arts. 47, 48 de la L. N° 843, 6, 7, 32 y 33 del D.S. N° 24051, argumentó que el SIN no compensó el reparo establecido por el IUE de la gestión fiscal 2008 con la pérdida acumulada registrada en el estado de resultados de dicha gestión, en razón a que el saldo declarado de la pérdida fue trasladado a la declaración jurada F-500 de la gestión siguiente. Como se podrá advertir, dicho acto administrativo, previa cita de la norma legal, fundamentó su posición, aún no sea válido para el recurrente, empero contiene la debida fundamentación; por tanto, se considera plenamente válida la resolución de recurso alzada impugnada.

Por lo expuesto no existe incongruencia, puesto que el razonamiento técnico jurídico que realizó la AGIT, siendo un ente especializado en materia tributaria, por lo que los argumentos del sujeto pasivo no tiene respaldo, en ese sentido no se pueden a ingresar a temas que ya fueron correctamente analizados y valorados, más aun la deuda tributaria fue establecida de forma correcta y en virtud de que dicha deuda proviene de la depuración del gasto no deducible para efectos de la determinación del IUE, influyendo en la determinación incorrecta del impuesto, por lo que dicha conducta se adecua a lo dispuesto en los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 de D.S. N° 27310.

I. Respecto a la aplicación de accesorios (mantenimiento de valor e intereses) y sanción por una supuesta e inexistente omisión de pago; sobre este punto indicó que ya se pronunció en el anterior punto, mismo que tiene relación con el cálculo de la deuda tributaria, desvirtuándose las falsas afirmaciones del demandante, siendo que en el mismo se detalla y explica el mantenimiento de valor intereses, sanción por omisión de pago. Con relación a los precedentes citados por el sujeto pasivo señaló que los mismo contienen otros aspectos diferentes a los señalados en la resolución jerárquica impugnada por lo que no corresponde su análisis y finalizó enfatizando que no se puede a ingresar a considerar nuevos argumentos que no fueron presentados o fundamentados en instancia recursiva, siendo que lo contrario generaría una clara vulneración de los derechos y principios procesales de las partes, citando para el efecto las Sentencias Nos. 00228/2013 de 2 de julio, 238/2013 de 5 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre dictadas por el Tribunal supremo de Justicia y la Sentencia Constitucional 0224/2011-R, de 16 de marzo de 2011.

1.4 Petición de la contestación

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Bando Bisa S.A., y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0173/2014, de 10 de febrero.

1.5 Fundamentos del tercero interesado.

Cursa en obrados notificación mediante provisión citatoria al tercer interesado Gerencia GRACO La Paz del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales (fs. 342 a 424) no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el Banco Bisa S.A., a fs. 458 a 470 cursa replica y duplica a fs. 476 a 477 y Autos para Sentencia a fs. 478; solicitud de acumulación de proceso a fs. 489 y Resolución N° 96/2017 de 13 de marzo que ordena la acumulación del proceso 429/2014 a instancia del Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

II. Contenido de la demanda y contestación Exp. 429/2014.

1. Fundamentos de la demanda de Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

La Gerencia GRACO La Paz del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ.; interpone demanda contenciosa administrativa a fs. 99 a 103, con los siguientes fundamentos:

a. La AGIT no analizó correctamente el principio de fuente o territorialidad que influye en la determinación de deudas tributarias por ingresos por rendimientos de los RAL-ME; citando el textualmente los puntos xxvi y xxvii de la resolución jerárquica impugnada, manifestó que tomando en cuenta las definiciones, los ingresos por concepto de fondo RAL-ME son gravados en aplicación del principio de territorialidad. Esto es, que el Banco Bisa S.A. no interviene directamente en el exterior ni recibe directamente rendimientos, sino a través de Banco Central de Bolivia y cuya operación señaló el contribuyente se realiza en territorio Boliviano, por tanto, los rendimientos se constituyen en ingresos gravados por el IUE. Tomando en cuenta este extremo, el encaje legal del cual Banco Bisa S.A. obtiene rendimientos, intereses, dividendos, beneficios etc., es de fuente boliviana.

En consecuencia a esta actividad se aplica el art. 42 de la L. N° 843 concordante con el art. 4-d) del D.S. N° 24051, que señala: "En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la república; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hecho ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos." Por su parte el art. 4 del D.S. N° 24051 señala: Art. 4 (Utilidades de fuente Boliviana).- En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana: b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país, los intereses de títulos públicos, el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país, las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la república; el cincuenta por ciento (50%) de las rentas vitalicias abonadas por compañías de seguro privado constituidas en el país y las demás utilidades que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país. d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o

inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.” Continuó manifestado, que desde todo punto de vista, este principio es aplicable al IUE, en cuanto a los ingresos obtenidos por los fondos RAL moneda extranjera, toda vez que radica en el origen de los ingresos o eventuales utilidades de la empresa como unidad económica. Sustentando esta posición, y de la revisión de la resolución determinativa, el contribuyente no ha presentado pruebas de la tenencia a su nombre de títulos invertidos directamente en el exterior para la obtención de rendimientos y puedan ser considerados como no computables a efectos de la determinación del IUE. Que conforme al art. 76 de la L. N° 2492 referente a la carga de la prueba, al no haber demostrado esta operación el contribuyente, se ve mermada su pretensión de desvirtuar la no aplicación del principio de fuente o territorialidad a los Fondos RAL-ME.

En base a la documentación y a la percepción financiera realizada por el Banco Bisa S.A., se determinó que éste no tuvo vinculación directa con los bancos del extranjero ni con los administradores delegados; siendo el Banco Central de Bolivia quien por efecto de los contratos suscritos con administradores delegados, percibe los ingresos en calidad de rendimientos, intereses, etc., emergentes de la inversión de los recursos de encaje Legal, en ese sentido los recursos por utilidades obtenidas de este fondo son de fuente boliviana por tanto gravados por el IUE.

b. La AGIT no consideró el contrato de servicios financieros suscrito por el Banco Central de Bolivia y Banco Bisa S.A. extremo que demuestra la materialización de la transferencia de recursos de fuente boliviana; señaló que de conformidad al art. 43 ss. y 85 de la L. N° 1488, las entidades financieras no pueden realizar transacciones directas ni contratos con Bancos Extranjeros, menos disponer de los recursos de encaje legal para obtener rentas, rendimiento intereses de forma directa emergentes de relaciones comerciales, financieras con bancos o entidades del exterior. Es en ese sentido, que el único encargado de poder realizar dicha transacción es el Banco Central de Bolivia cuya administración será delegada a una o varias entidades especializadas en administración de delegada. Asimismo debe considerarse los arts. 24 y 25 de la Resolución de Directorio N°48/2005, que establece que las entidades financieras serán beneficiadas de todos los derechos del fondo RAL, empero el BCB no asumirá ninguna responsabilidad por los resultados obtenidos, consecuentemente, es el banco Bisa S.A. es quien asume directamente derechos y obligaciones respecto el fondo RAL.

De la lectura del Contrato de Servicios Financieros para instrumentar el Reglamento de encaje Legal, Testimonio N° 544/2005 de 22 de noviembre de 2012, suscrito por el BCB y el Banco Bisa S.A., el objeto del mencionado contrato es el de instrumentar operaciones previstas en el Reglamento, para lo cual el Banco Bisa S.A. otorga un mandato de administración de los recursos de encaje Legal construido en Efectivo o Título Valor. En el punto 4.3 en lo concerniente al encaje legal constituido en títulos menciona: “i con los recursos de encaje legal constituido en títulos por el banco y con los demás recursos provenientes del encaje legal constituido en títulos por el resto de las entidades financieras, el BCB constituirá en fondo de requerimiento de activos líquidos (FONDO RAL) que será contabilizado en cuentas restringidas dentro del balance del BCB. EL FONDO RAL tendrá por objeto la inversión de los recursos de encaje legal constituido en títulos a través de fideicomisarios, de la siguiente manera: a) El BCB o los fideicomisarios contratados por el BCB, con consentimiento y por cuenta de BANCO administrará (n) el FONDO RAL en moneda nacional (FONDO RAL MN), y b) una o más entidades Fideicomisarias de reconocido prestigio internacional seleccionadas por el BCB mediante mecanismos competitivos, que administrará el FONDO RAL en moneda extranjera (FONDO RAL ME)”.

El contrato de servicios financieros suscrito entre el Banco Central de Bolivia y la Entidad Financiera materializa la transferencia de recursos de fuente boliviana para su inversión por el BCB ya sea en territorio nacional o en el extranjero, sin perder de vista en ningún momento que la fuente del ingreso materializado en el encaje legal, puesto a disposición de los Bancos Extranjeros con administración delegada por el Banco Central de Bolivia según contratos señalados. En consecuencia el rendimiento y toda otra forma de utilidad obtenida por su inversión, orientada a la ganancia, es generada por BCB para luego ser entregado al Banco Bisa S.A. conforme a la normativa enunciada se verifica que las entidades financieras no realizan la inversión de los recursos correspondientes al encaje Legal de manera directa con los bancos del exterior, sino a través del Banco Central de Bolivia conforme a la valoración del contrato y adendas presentadas por el contribuyente.

Las operaciones escritas establecen que el Banco Bisa S.A. realiza depósitos diariamente de los importes de encaje Legal constituido en el Banco Central de Bolivia, es decir dentro del territorio boliviano; en consecuencia los ingresos y rendimientos de los depósitos realizados corresponden a ingresos imponibles en la determinación de la utilidad neta imponible del Banco Bisa S.A. En cuanto a la observación adicional de Bs 368.776,57; y un impuesto determinado de Bs 92.194; de acuerdo a lo reportado por el Banco Central, si bien este gasto corresponde a gastos por comisiones por administración y otros, no existe norma donde establezca que los ingresos para su declaración deban restarse del ingreso realmente percibido. Por tanto el criterio de que es una práctica únicamente de criterio contable no es válido, debiendo mantenerse la observación realizada por la administración tributaria. Finalizó manifestando que todos estos aspectos no fueron considerados correctamente por la AGIT atentando a la normativa tributaria debido a la mala interpretación y aplicación, y solicitó mantener firme y subsistente el importe de Bs 11.271.652; y el reparo de Bs 2.817.913; establecido en la resolución determinativa por concepto de Fondo RAL-ME.

2.2 Petición de la demanda.

En base a los argumentos señalados anteriormente, la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque parcialmente la resolución jerárquica, manteniéndose firme el concepto de fondo RAL-ME.

2.3 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 26 de junio de 2013 (fs. 108) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (146 a 149), con los siguientes argumentos:

a. Aclaró que el art. 7 de la L. N° 1670, del Banco Central de Bolivia (LBCB), ha previsto que el BCB podrá establecer encajes legales de obligatorio cumplimiento por los Bancos y entidades de intermediación financiera. Asimismo, la L. N° 1488, de Bancos y Entidades Financieras (LBEF), en su art. 26, dispuso que toda entidad financiera bancaria para cubrir eventuales pérdidas, debe constituir un fondo

denominado reserva legal hasta que éste alcance el 50% de su capital pagado, y que para formar dicha reserva, el Banco destinará, por lo menos, el 10% de sus utilidades líquidas anuales; además, las entidades financieras bancarias podrán formar otros fondos de reserva. A su vez, el art. 84, de dicha ley, dispone que si alguna entidad de intermediación financiera deja de constituir el encaje legal requerido, el Superintendente impondrá una multa del 2% de la deficiencia promedio, incurrida en el período de dos semanas, o un porcentaje equivalente al doble del promedio de su tasa activa de los 30 días precedentes al inicio de la deficiencia, dividida entre 26; la que sea mayor; si la deficiencia continúa, se impondrá el doble de la multa establecida anteriormente, por cada período sucesivo de dos semanas.

b. Asimismo, el BCB a través de la Resolución de Directorio N° 180/97, en sus arts. 24 y 25, estableció que el Fondo RAL tiene como objeto la inversión de los recursos constituidos en cumplimiento del encaje legal en títulos, y estará constituido con los recursos depositados para el cumplimiento del encaje legal en títulos, según el movimiento de fondos que realicen las entidades financieras; y que este Fondo RAL será contabilizado en cuentas restringidas dentro del balance del BCB. Asimismo, establece que las entidades financieras participantes serán las beneficiarias de todos los derechos, así como responderán por todas las obligaciones resultantes de la administración del Fondo RAL, de conformidad a las normas establecidas en el presente reglamento y de acuerdo a lo pactado en el contrato de mandato de administración que suscribirá cada entidad financiera con el BCB.

c. El art. 2 de la Resolución de Directorio N° 048/2005, del BCB, señala que el Encaje Legal, es la proporción de los depósitos del público que las entidades financieras deben mantener como reserva en el BCB o a través del BCB; y el fondo de requerimiento de activos líquidos (Fondo RAL), es un fondo de inversión cerrado constituido únicamente por los recursos aportados por las entidades financieras mediante encaje legal en títulos. Cada entidad financiera tendrá registrado su aporte al fondo RAL en forma individualizada. El fondo RAL está constituido, por las denominaciones siguientes: Moneda Nacional (Fondo RAL-MN); Moneda Nacional con Mantenimiento de valor con relación a la UFV (Fondo RAL-MNUFV) y Moneda Extranjera (Fondo RAL-ME). En cuanto al administrador delegado del fondo RAL-ME, es definida como institución financiera extranjera que actúa como administrador delegado en la administración del fondo RAL-ME, seleccionada con base en mecanismos competitivos y condiciones aprobadas por el Directorio del BCB, mediante resolución expresa.

d. En ese sentido se tiene el 25 de marzo de 2002, el Banco SISA SA., suscribió con el BCB el "Contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal", en cuyo num. 3.1., se evidencia que el Banco SISA SA., otorga un mandato de administración a favor del BCB, confiriéndole las facultades para la administración de los recursos de encaje legal, constituido en efectivo y en título valor por el Banco SISA SA., asimismo, dicho contrato en su num. 4.3., establece que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco BISA SA., transferirá los recursos constituidos por encaje legal en títulos para pasivos en moneda Extranjera y MVDOL, a los fideicomisarios del Fondo RAL ME para su inversión en títulos valor, de acuerdo a contratos de fideicomiso suscritos entre el BCB y los fideicomisarios, además el Numeral 4.3., de la "Segunda addenda al contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal", de 15 de septiembre de 2005, establece que con los recursos de encaje legal constituido en títulos por el banco y con los demás recursos provenientes del encaje legal constituido en título por el resto de las entidades financieras, el BCB constituirá el fondo RAL que será contabilizado en cuentas restringidas del balance del BCB; además, señala que el fondo RAL tendrá por objeto la inversión de los recursos de encaje legal constituido en títulos a través de administradores delegados; en el caso del fondo RAL moneda extranjera (RAL ME), los administradores delegados contratados por el BCB deben ser de reconocido prestigio internacional. A su vez, dicha Addenda sostiene que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco BISA SA., transferirá los recursos constituido por encaje legal en títulos para pasivos en moneda extranjera y MVDOL, a los administradores delegados del Fondo RAL ME, para su inversión en títulos valor, por lo que, se advierte que los fondos depositados por el Banco SISA SA., en el BCB para la constitución del encaje legal en títulos, fueron transferidos por el BCB al patrimonio autónomo fondo RAL ME, para que el administrador delegado los invierta; es decir, el BCB se constituyó en administrador operativo que sólo canalizó el traspaso de fondos entre el inversionista que es el Banco BISA S.A., y el administrador delegado, que en el presente caso de acuerdo a la Nota BCB-GOI-SRES-DOI-CE-2013-25, de 21 de febrero de 2013, emitida por el Banco Central de Bolivia, es "Legg Masan" a través de "Western Asset Management Company", con domicilio legal en "620 Eighth Avenue 50th Floor, New York, NY 10018 USA.

e. En este sentido se puede evidenciar que el BCB opera como administrador que gestiona entre el administrador delegado contratado en el exterior del país, que administra las inversiones y el Banco SISA SA., quien se constituye en inversionista; es decir, se tiene que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del banco SISA SA., transfiere los recursos constituidos por encaje legal en títulos para pasivos en moneda extranjera y con mantenimiento de valor al dólar (ME y MADOL), tal como establece el num. 4.3, de la referida "Segunda addenda al contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal" por lo que se deduce que la gestión de las inversiones que generan los ingresos o rendimientos del fondo RAL ME, son obtenidos en el exterior del país, ya que el BCB únicamente funge como intermediario, es así que en virtud a lo previsto en los arts. 24 y 27 de la Resolución de Directorio N° 048/2005, de BCB, que a prueba el nuevo reglamento de encaje legal, también citados por la administración tributaria en su recurso jerárquico, se advierte que en el caso bajo análisis, el Banco BISA S.A., es beneficiario del Fondo RAL, en la cuota parte que le corresponde, de los títulos en los que invierte, el administrador delegado, no sólo es beneficiario sino también asume las pérdidas por valoración de los títulos que conforman el fondo RAL ME; lo que reafirma, la postura de que el BCB es solo un intermediario entre el administrador delegado contratado por el BCB en el exterior, y el Banco BISA S.A.; asimismo, este ente intermediador gestiona los rendimientos de las inversiones generadas en el exterior a las entidades participantes, en el presente caso Banco BISA S.A., situación que es conocida por la administración tributaria, cuando hace referencia al contrato suscrito entre el banco BISA S.A. y el BCB y señala que "las entidades financieras no realizan la inversión de los recursos correspondientes al encaje legal de manera directa con los bancos del exterior, sino a través del BCB" el banco BISA S.A.

f. Concluyó, estableciendo que los dividendos o rendimientos no son generados por el BCB en el territorio nacional, sino por el administrador delegado "Legg Mason" a través de "Western Asset Management Company", en el exterior del país; por tanto, los rendimientos observados fueron generados fuera del territorio nacional, situación que es corroborada en la Nota BCB-GOI-SRES-001-CE-2013-65, de 5 de julio de 2013, emitida por el Banco Central de Bolivia, cuando en el inc. h) de su contenido señala que " .. los rendimientos de las Inversiones

del Fondo RAL ME, son pagados por los emisores internacionales de los títulos valor que componen el mencionado Fondo RAL ME", y en consecuencia, estas operaciones no se adecúan a los presupuestos establecidos en los arts. 42 de la L. N° 843 y 4, inc. b) y d) del D.S. N° 24051, normativa tributaria con las que la administración tributaria observó dichos rendimientos considerándolos como ingresos imposables para la determinación del IUE; sin embargo, de forma contradictoria a la normativa tributaria citada, en su recurso jerárquico pretende justificar de que el contrato suscrito por el Banco Bisa S.A., y el BCB, materializa la transferencia de recursos de fuente boliviana para la inversión ya sea en territorio nacional como extranjero; con lo que pretende desconocer el principio de territorialidad que significa tributar en el país en cuyo territorio se obtienen las rentas, por lo que los rendimientos o ingresos obtenidos por los fondos RAL ME, fueron generados fuera del territorio nacional, por lo se considera que los mismos no son utilidades de fuente boliviana por no provenir de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia, por lo que correspondió dejar sin efecto el tributo omitido de IUE.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 173/2014, de 10 de febrero.

2.4 Fundamentos del tercero interesado.

Cursa en obrados, notificación mediante provisión citatoria al tercer interesado Banco Bisa S.A. representado por José Luis Urquiza Romero (fs. 139 a 140) que contestó y se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, con el siguiente argumento:

Que el reclamo por la revocatoria del concepto Fondo RAL ME (moneda extranjera) carece de fundamento legal y técnico y pretende ignorar las contundentes pruebas aportadas por el banco Bisa S.A., y se aleja del principio de verdad material por lo que pide se declare improbadamente la demanda en todas sus partes.

III. Antecedentes administrativos.

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

1. El 24 de febrero de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula a Yolanda Delgado representante legal del Banco Bisa SA., con la Orden de Fiscalización No 0011 OFE00034, cuya modalidad y alcance comprende a la Fiscalización Parcial de los hechos y/o elementos del IUE, correspondiente a las rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables que comprende los periodos fiscales enero a diciembre de 2008; asimismo, notificó con el Requerimiento F. 4003 N° 97157, solicitando presentar la declaración jurada Form. 500 (IUE); Comprobantes de ingresos y egresos con respaldo; estados financieros; dictamen de auditoría y anexos tributarios; libros de contabilidad (Mayor): cálculo del patrimonio neto para entidades financieras bancarias emitido por la ASFI, Libros Mayores en Digital y otros a solicitud del fiscalizador (fs. 2-6 y 12 de antecedentes administrativos c.1). El 19 de marzo de 2012, el Banco Bisa SA., mediante memorial presentó a la Administración Tributaria la documentación solicitada mediante Requerimiento F. 4003 N° 97157 (fs. 18 a 22 de anexo1). El 18 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Yolanda Delgado representante legal del Banco Bisa SA., con la Vista de Cargo N° 32-0001- 2013, de 29 de enero de 2013, en la que establece sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente por el IUE de la gestión 2008, en la suma total de 53.392.020 UFV equivalente a Bs 96.435.600; monto que incluye el tributo omitido, interés y la sanción por omisión de pago. En este sentido, otorga el plazo de 30 días para la presentación de descargos (fs. 1302 a 1321 de antecedentes anexo 7). El 20 de marzo de 2013, el contribuyente mediante notas CI/01512013, CI/01712013, CI/01812013, CI/01912013 y CI/02012013, formuló los descargos, adjuntado documentos como respaldo a la posición expuesta en cada nota (fs. 1637a1665, 2099 a 2144, 2137 a 2149, 2634 a 2656, 2658 a 2688 de anexos 9, 11 y 14). El 19 de abril de 2013, la administración tributaria emitió el informe de conclusiones SIN: CITE/GGLPIDF/FEIINF/IA/00912013, el cual señala que en cuanto a los reparos establecidos por i) Ingresos imposables fondo RAL moneda extranjera, ii) Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, ii) Provisiones genéricas voluntarias y iv) Cargos por provisión genérica cíclica M/N, M/E, MN y UFV, los argumentos expuestos y la documentación presentada por el Banco Bisa SA, no son válidas ni suficientes para desvirtuar los reparos establecidos por estos conceptos. Sin embargo, en cuanto a los rendimientos por inversiones temporarias los cargos se mantienen, con la única modificación en la observación de rendimientos LINKSER que se descarga el reparo de Bs 618; por impuesto omitido del IUE. Concluye que se establece en definitiva la deuda tributaria por el IUE de la gestión 2008, por concepto de rentas no gravadas y provisiones para cuentas incobrables en la suma de 54.286.867 UFV equivalente a Bs 99.109.904;(fs. 2702 a 2790 de anexo.14). El 16 de mayo de 2013, la administración tributaria notificó de forma personal a Yolanda Delgado representante legal del Banco Bisa SA., con la R.D. N° 17-0242-2013, de 14 de mayo, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto la deuda tributaria del contribuyente en la suma de 53.238.972 UFV equivalente a Bs 97.575.323; por el IUE de la gestión 2008, monto que incluye el tributo omitido e intereses y la sanción por omisión de pago multa calificada con el monto igual al 100% sobre el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, en aplicación de los arts. 165 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) y 42 del D.S. N° 27310 (fs. 2806 a 2945 de anexo 15).

2. La anterior resolución determinativa fue impugnada mediante recurso de alzada por el sujeto pasivo el 5 de julio de 2013, que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 1041/2013 de 14 de octubre de 2012 que resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa y dejó sin efecto Bs 26.880.671; por el IUE, mas mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago de la gestión fiscal 2008, por concepto de ingresos por rendimientos el fondo RAL ME, uso de tarjetas de débito y crédito en el exterior, rendimientos por participaciones en entidades financieras afines y provisiones genéricas cíclicas para cuentas incobrables, manteniéndose subsistente la sanción por omisión de pago, más los accesorios de ley, esta resolución fue impugnada mediante recurso de jerárquico, por el Banco Bisa S.A., emitiéndose al efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0173/2014 de 10 de febrero, que revocó parcialmente la resolución de alzada, por concepto de comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, rendimiento por inversiones temporarias, confirmando lo

resuelto por concepto de fondos RAL ME(moneda extranjera y las previsiones para cuentas incobrables, modificando la deuda tributaria de Bs 97.575.2323 a Bs 47.313.832, por el IUE de la gestión 2008. (fs.200 a 440 anexo2; 441 a 573 anexo 3,613 a797anexo 4 a 166 anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

De la compulsua de los datos del proceso, se desprende que dentro de las pretensiones de la demanda contenciosa administrativa del Banco Bisa S.A., son de forma y de fondo, primero se resolverán las pretensiones de forma y posteriormente las de fondo y después se procederá a resolver la problemática planteada en la demanda planteada por la administración tributaria.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia del exp. 440/2014 demanda Banco Bisa S.A.

1. Si es evidente que se ha vulnerado el derecho al debido proceso establecido por el parág. II del art. 115 del a C.P.E., el art. 4 de sometimiento pleno a la ley, e incurrido en las causales de nulidad establecidos en los inc. c) y d) del parág. I del art. 35 de la Ley de procedimiento administrativo, debido a la inaplicabilidad de la orden de fiscalización por tratarse de una simple verificación, vulneración del art. 101 del Cód. Trib., incorrecto trabajo de fiscalización y falta de fundamentación y objeto imposible e ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de sus reparos la alícuota del IUE (determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios y sanción.

2. Si la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de revocar la resolución de alzada respecto a los reparos por: Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, rendimiento por inversiones temporarias (participación en entidades financieras afines M/N), Previsiones para cuentas incobrables (Previsiones genéricas voluntarias, determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios y confirmar la resolución determinativa fue correcta.

4.2 Conflicto jurídico u objeto de controversia Exp. 429/2014 demanda gerencia GRACO La Paz SIN.

3. Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no analizó correctamente el principio de fuente o territorialidad que influyó en la determinación de deudas tributarias por ingresos por rendimientos de los RAL-ME.

4.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer punto de controversia referido a: "Si es evidente que se ha vulnerado el derechos al debido proceso establecido por el parág. II del art. 115 del a C.P.E., el art. 4 de sometimiento pleno a la ley, e incurrido en las causales de nulidad establecidos en los inc. c) y d) del parág. I del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, debido a la inaplicabilidad de la orden de fiscalización por tratarse de una simple verificación, vulneración del art. 101 del Cód. Trib., incorrecto trabajo de fiscalización y falta de fundamentación, objeto imposible e ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de sus reparos la alícuota del IUE (determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios y sanción", se debe manifestar :

1) Sobre la inaplicabilidad de la orden de fiscalización por tratarse de una simple verificación; el Banco Bisa S.A., acusó que la orden de fiscalización no sería más que una verificación, por lo que estaría viciada de nulidad, por no estar ajustada su definición legal, puesto que no abarcó todos los elementos del IUE y solo parte de ella como ser: rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, por ser el IUE un impuesto anual, incumpliendo el mandato del art. 29 del D.S. N° 27310 y el inc. b) del art. 2 de la RND N° 10-0005-2013, prescindiendo del procedimiento legal establecido, vulnerando sus derechos al debido proceso establecido por el parág. II del art. 115 de la C.P.E. y el art. 4 de sometimiento pleno a la ley, e incurriendo en las causales de nulidad establecidos en los inc. c) y d) del parágrafo I del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, solicitando la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo.

De la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que la Administración Tributaria, el 24 de febrero de 2012, notificó al Banco Bisa S.A. con Orden de Fiscalización N° 00110FE00034, estableciendo como modalidad de Fiscalización Parcial, con alcance a la verificación de los hechos y elementos del IUE, de las rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, correspondiente a los períodos enero a diciembre 2008. El art. 29 de la D.S. N° 27310 establece: (Determinación de la deuda por parte de la administración) La determinación de la deuda tributaria por parte de la administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales que, por su alcance respecto a los impuestos, períodos y hechos, se clasifican en: b) Determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más períodos.

De lo anotado, se establece que el procedimiento fiscalización parcial iniciado contra el Banco Bisa S.A., se encuentra enmarcado a la normativa descrita precedentemente, ya que con la citada orden de fiscalización se comunicó al sujeto pasivo la fiscalización parcial de los hechos y/o elementos del IUE sobre las rentas no gravadas y previsiones para cuentas incobrables, de la gestión fiscal 2008, de los periodos enero a diciembre, y como es de conocimiento del sujeto pasivo el procedimiento de determinación tributaria puede abarcar los hechos generadores de uno o más impuestos, de uno o más períodos fiscales, ya sea mediante un proceso de verificación o de fiscalización total o parcial, en otras palabras es la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, conforme a las amplias facultades la administración tributaria, establecidos en los arts. 66 y 100 del Cód. Trib. Si bien los arts. 95 del Cód. Trib. y 30 a 32 del Reglamento al Código Tributario, hacen una diferenciación entre el "proceso de verificación", que tiene un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, que están dirigidos a revisar; con relación al "proceso de fiscalización" que siendo totales o parciales son integrales, porque abarca todos los hechos generadores de uno o más periodos y ven el crédito fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo; el procedimiento de fiscalización que se puede dar, ya sea por orden de fiscalización y el procedimiento de verificación, iniciándose con orden de verificación o por procedimiento de fiscalización (orden de

fiscalización), exteriorizan la facultad del sujeto activo de ejercer su potestad de determinación de la obligación tributaria, tomando en cuenta de que ambos procedimientos (fiscalización y verificación) tienen la misma finalidad cual es la determinación tributaria.

Por lo que, el procedimiento de fiscalización parcial cumple con lo establecido en los arts. 29-b) y 31 del D.S. N° 27310 y el art. 104 del Cód. Trib.; en consecuencia, no se evidencia causal de nulidad, por no adecuarse a los inc. c) y d) del art. 35 de la L. N° 2341, aplicable a materia tributaria en virtud al num. 1, art. 74 del Cód. Trib.; tampoco se ha evidenciado la indefensión del sujeto pasivo, más aun cuando no explicó de qué manera se le causó perjuicio y se vulneró sus derechos, por lo que, la afirmación del contribuyente no tiene sustento legal.

2. En cuanto al vicio de nulidad por vulneración del art. 101 del Cód. Trib.; en este punto la entidad demandante acusó que la administración tributaria habría incumplido su deber de verificar y fiscalizar a su empresa en su domicilio como establece el art. 101 del Cód. Trib., y tomar un verdadero conocimiento de su actividad y no verificar el cumplimiento de sus obligaciones desde un escritorio, vía de excepción provocándole un daño a su empresa y violando su derecho al debido proceso establecido por el parágrafo II del art. 115 de la C.P.E. y el mandato del art. 4 de sometimiento pleno a la ley, e incurriendo en las causales de nulidad establecidos en los inc. c) y d) del parág. I del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, vulnerado el procedimiento establecido, por lo que solicitó anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de cargo.

Al respecto el art 101 del Cód. Trib. establece lo siguiente: "(Lugar donde se desarrollan las actuaciones).I. La facultad de control, verificación, fiscalización e investigación, se podrá desarrollar indistintamente: 1. En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiera designado.2. Donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o se encuentren los bienes gravados. 3. Donde exista alguna prueba al menos parcial, de la realización del hecho imponible. 4. En casos debidamente justificados, estas facultades podrán ejercerse en las oficinas públicas; en estos casos la documentación entregada por el contribuyente deberá ser debidamente preservada, bajo responsabilidad funcionaria. II. Los funcionarios de la administración tributaria en ejercicio de sus funciones podrán ingresar a los almacenes, establecimientos, depósitos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones previstas en este código."

De la compulsa de obrados, se establece que la administración tributaria para cumplir con el trabajo de fiscalización parcial comunicó de manera expresa al contribuyente mediante Requerimiento N° 97157 y solicitó la presentación de documentación consistente en: Declaración Jurada Form. 500 (IUE); Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo; estados financieros; dictamen de auditoría y anexos tributarios; libros de contabilidad (mayor); cálculo del patrimonio neto para entidades financieras bancarias emitido por la ASFI, libros mayores en digital y otros, y sin ninguna objeción el Banco Bisa S.A., en primer instancia solicitó prórroga para la presentación de la documentación solicitada, adjuntando posteriormente la misma. Asimismo, mediante notas CI/038/12, CI/042/12, CI/044/12, de 11, 22 y 30 de octubre de 2012, además, de las notas CI/046/12, CI/047/12, CI/049/12, CI/050/12 y CI/051/12, de 13, 22, 28 de noviembre y 5 de diciembre de 2012, respectivamente, atendiendo los diferentes requerimientos realizados por la administración tributaria dando cumplimiento con la presentación de los documentos complementaria.

En consecuencia, no se advierte que la entidad financiera demandante hubiera hecho conocer esta anomalía, para que la administración corrija su actuar y sin objeción alguna presentó la documentación requerida, procediéndose a realizar la fiscalización en dependencias de la administración tributaria, aceptando tácitamente que el proceso de fiscalización se efectivice en oficinas del ente fiscalizador, en ese sentido el reclamo de que se hubiera vulnerado el art. 101 del Cód. Trib. y en consecuencia, debiera anularse obrados hasta la vista de cargo, por haberse causado perjuicios y vulnerado sus derechos, carece de sustento legal, puesto que la empresa demandante no fundamentó el perjuicio sufrido mucho menos explico que derechos le fueron vulnerados, como se manifestó, fue el propio Banco quien no reclamó este aspecto en su debida oportunidad, convalidando de esta manera la fiscalización efectuada en instalaciones de la administración tributaria, al margen de que ese reclamo fue absuelto tanto en instancia de alzada así como en instancia Jerárquica con similar fundamento, por lo que no es evidente lo afirmado.

3. Con relación al incorrecto trabajo de fiscalización y falta de fundamentación; el Banco Bisa S.A., señaló que el trabajo de fiscalización realizado por la administración tributaria, es defectuoso debido a que no estableció correctamente los motivos por los cuales se establecieron los supuestos reparos, sin aclarar los fundamentos legales ni contables, lo que provocaría la nulidad de la vista de cargo y la resolución determinativa, debido a que estos actos carecerían de motivación, que al margen de ser un vicio de forma, se constituye una violación a la garantía constitucional al derecho a la defensa, que conforme el parágrafo I del art. 96 del Código Tributario y el art. 31 D.S. N° 27113 Reglamento del Procedimiento Administrativo, que establecen que los actos administrativos deben ser motivados. Asimismo, agregé que ni la resolución de alzada, ni la Jerárquica, valoraron estos actos, puesto que no explicaron cual la norma que establece una condición suspensiva de la exención a favor de las previsiones genéricas voluntarias, menos aún cual la validez de una nota emitida por el Viceministerio de Política Tributaria, ante la ausencia de argumento legal que respalda la pretensión fiscal en cuanto a este reparo exento, establecido por la ASFI, argumentos de nulidad que no habrían sido desvirtuados por la AGIT, que conforme el parágrafo II del art. 115 de la C.P.E. y el mandato del art. 4-c) y d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, deben ser anulados.

En cuanto a los requisitos de la vista de cargo el art. 96 del Cód. Trib. establece: "(vista de cargo o acta de intervención).I. La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. II. En contrabando, el acta de intervención que fundamente la resolución determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante decreto supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el

reglamento vicará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda." Por otro lado, el art.18 del D.S. N° 27310, que reglamenta el Código Tributario, señala que la vista de cargo deberá consignar: "Número, fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, número de registro tributario, indicación del tributo (s), período (s) fiscal (es), Liquidación previa de la deuda tributaria, acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento de la presentación de descargos; firma, nombre y cargo de la autoridad competente." Asimismo, en cuanto a la resolución determinativa, el art. 99 del Cód. Trib., establece que ésta deberá contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado mediante reglamentación, vicará de nulidad la resolución determinativa, normativa que es concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310, establece que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de dicha ley.

Siendo que el reclamo de la entidad demandante tiene que ver con la falta de motivación de estos dos actos administrativos, se evidencia que la Vista de Cargo N° 32-0001-2013, de 29 de enero, (fs. 1302-1317 de anexo 11), se encuentra suficientemente motivada, puesto que determinó adeudos tributarios por el IUE sobre base cierta, como resultado de la revisión, evaluación y valoración de la documentación presentada tanto por el contribuyente, cuyo resultado de dicha fiscalización parcial de los ajustes efectuados a las cuentas: Rentas no gravadas (Fondos RAL M/E, Comisiones por Tarjetas de Débito y por Tarjetas de Crédito, Rendimientos por participación en Entidades Financieras Afines M/N) y Previsiones para Cuentas Incobrables (Previsiones Genéricas, Previsiones Voluntarias y Previsiones Genéricas Cíclicas), explicando detalladamente cada uno de estos conceptos observados y la cita de la normativa legal que sustenta estas observaciones, estableció una liquidación previa 53.392.020 UFV equivalente a Bs 96.435.600,; importe que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción preliminar por omisión de pago. Acto que le permitió al contribuyente conocer el origen de los reparos atribuidos a efectos de que asuma defensa, consecuentemente la citada vista de cargo se encuentra debidamente motivada conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho en cumplimiento y cumple con lo establecido por el art. 96 del Cód.Trib.

En cuanto a la R.D. N° 17-0242-2013, de 14 de mayo, que tiene como base la vista de cargo igualmente cumple la debida motivación, toda vez que expone las observaciones efectuadas a las cuentas: rentas no gravadas (Fondos RAL M/E, Comisiones por tarjetas de débito y por tarjetas de crédito, rendimientos por participación en entidades financieras afines M/N) y Previsiones para cuentas incobrables (previsiones genéricas, previsiones voluntarias y previsiones genéricas cíclicas), señalando la normativa aplicable a cada observación, asimismo contiene la valoración de los descargos y los argumentos del contribuyente, habiendo concluido que los mismos no son válidos ni suficientes para desvirtuar los reparos originados por: concepto de Ingresos Imponibles Fondo RAL Moneda extranjera, comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, previsiones genéricas voluntarias y cargos por Previsión Genérica Cíclica M/N, M/E, MN y UFV, modificando la observación por Rendimientos por inversiones temporarias, estableciendo una deuda tributaria por el IUE, correspondiente a la gestión 2008, que alcanza a un total de 53.238.972 UFV equivalente a Bs97.575.323.-, importe que incluye el impuesto omitido, intereses y la sanción por omisión de pago; estableciéndose que el citado acto contiene los requisitos del 99 del Cód. Trib., así como los establecidos por el art. 19 del D.S. N° 27310.

Concluyéndose que el contribuyente tuvo conocimiento de estos dos actos administrativos y en ejercicio de su derecho a la defensa presentó los recursos establecidos por ley, por lo que en ningún momento estuvo en estado de indefensión, en consecuencia, los vicios de nulidad acusados respecto, a estos dos actos por el Banco Bisa S.A., no resultan evidentes.

4. Respecto al objeto imposible; el Banco Bisa S.A. señaló que la vista de cargo y la resolución determinativa no han expuesto cuales son hechos y circunstancias que hubieran dado origen a la deuda tributaria, incumpliendo lo establecido en los arts. 36, 40, 46 y 47 de la L. N° 843, siendo irrefutable como principio general, para la determinación de la utilidad neta del IUE los gastos deducibles necesarios vinculados a la actividad principal, no pudiendo obviarse estos conceptos, en ese sentido y conforme al art. 35-b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, son nulos de pleno derecho los actos administrativos que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible, que el objeto imposible no comprende necesariamente que no se pueda realizar un cálculo, en materia tributaria o una determinación, sino que no pueda realizarse de manera acertada, puesto que no se plasmó ni fundamentó en la vista de cargo y resolución determinativa cual es la utilidad neta imponible ni cuales los Estados Financieros que le dieron lugar y que la pérdida acumulada en la gestión fiscalizada, en el más básico criterio contable, al ser superior a cualquier saldo a favor del fisco, ni puede dar lugar a la pretendida existencia de tributo omitido, inconsistencia que es causa suficiente para declarar la nulidad reclamada.

De manera general debemos manifestar, que el objeto en los actos administrativos es la materia o contenido sobre el cual se decide, certifica, valora u opina, es decir es el contenido del acto mismo, que consiste en la resolución, en las medidas concretas que dispone el acto. En ese sentido el objeto de los actos jurídicos deben ser cosas que estén en el comercio, o que por un motivo especial no se hubiese prohibido que sean objeto de algún acto jurídico, o hechos que no sean imposibles, ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, o que se opongan a la libertad de las acciones o de la conciencia, o que perjudiquen los derechos de terceros. Los actos jurídicos contrarios a lo manifestado, son nulos. La imposibilidad jurídica va más allá de la mera corrección o rectificación que normalmente deja subsistente el acto (una vez corregido el error) sino que comporta la nulidad de pleno derecho. En esa óptica el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece que son elementos esenciales del acto administrativo los siguientes: a) Competencia: Ser dictado por autoridad competente; b) Causa: Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; c) Objeto: El objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible.; d) Procedimiento: Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos, y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico; e) Fundamento: Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo; y, f) Finalidad: Deberá cumplirse con los fines previstos en el ordenamiento jurídico.

De lo anotado, se establece que tanto la vista de cargo y la resolución determinativa, establecen como objeto, la fiscalización de la correcta determinación del IUE de la gestión 2008, a partir de los ajustes realizados por el contribuyente a la utilidad resultante de su Estados Financieros, por gastos deducibles e ingresos no computables, por consiguiente el objeto de los actos administrativos cuestionados es posible, cierto y lícito, por lo que no se subsume a lo establecido por el art. 35-b) de la Ley de Procedimiento Administrativo y tampoco vulnera la normativa señalada por la entidad demandante.

5. Ilegalidad de la resolución determinativa al aplicar directamente sobre los importes de sus reparos la alícuota del IUE (determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios y sanción); el Banco Bisa S.A. cuestionó que los importes de los reparos de la administración tributaria no constituyen base imponible del IUE y que la resolución determinativa ilegalmente aplicó sobre dichos importes la alícuota del IUE, vulnerando flagrantemente lo establecido en el art. 46 del Cód. Trib., que establece que la alícuota debe aplicarse sobre la base imponible para terminar el tributo a pagar, violando a la vez el art. 47 y 50 de la L. N° 843 así como los arts. 7 y 31 del D.S. N° 24051 según cuyas disposiciones la Base Imponible del IUE es la utilidad Neta Imponible, por tanto se trata de una determinación incompleta e inconclusa. Asimismo señaló que no existe deuda tributaria, sino pérdida tributaria, por tanto no hay tributo omitido, por lo que no corresponde la pretensión fiscal de imponer a su empresa accesorios y sanción por una supuesta omisión de pago, y que la Resolución impugnada hizo caso omiso de esta denuncia incurriendo en una violación insubsanable del debido proceso, que incluye que su derecho a que sus pruebas y argumentos sean debidamente considerados en resolución a ser emitida.

Al respecto se debe manifestar que, este reclamo fue expresamente considerado por la resolución impugnada en el punto IV.4.3.6., en consecuencia no son evidentes las vulneraciones acusadas.

En conclusión, los vicios de forma acusados, por la entidad financiera demandante, que en su criterio vulneran su derecho al debido proceso establecido por el parág. II del art. 115 del C.P.E., así como el principio de sometimiento pleno a la ley, establecido por el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y son causales de nulidad previstos en los incisos c) y d) del parág. I del art. 35 de la citada norma, no son evidentes, por otro lado conforme el art. 55 del Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que expresamente dispone: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". En consecuencia al no evidenciarse la indefensión de la entidad demandante, no corresponde disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, más aun cuando estos supuestos vicios nulidad, ya fueron denunciados tanto en instancia de alzada y jerárquico, habiéndose desestimado los mismos.

2. Sobre el segundo punto de controversia relacionado a: "Si la de determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de revocar la resolución de alzada respecto a los reparos por: Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, rendimiento por inversiones temporarias (participación en entidades financieras afines M/N), Previsiones para cuentas incobrables (Previsiones genéricas voluntarias, determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios y confirmar la resolución determinativa fue correcta", debemos señalar:

1. Comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior; la empresa demandante reclama que esta pretensión de la administración tributaria, fue revocada por la resolución de alzada, conforme a derecho; sin embargo, la AGIT dejó sin efecto dicha decisión, confirmando el reparo establecido en la resolución determinativa. Que según el ente fiscalizador, su empresa percibiría comisiones por el uso de tarjetas de crédito y débito en el exterior del país, pretensión que estaría respaldada en el "principio de la fuente", es decir, que las supuestas comisiones percibidas serían de fuente boliviana, que en criterio del Banco Bisa S.A., conforme el art. 42 de la L. N° 843 y el art. 4 del D.S. N° 24051 Reglamento del IUE, son utilidades de fuente boliviana, y por tanto gravadas por el IUE las actividades que provienen: 1) De bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; notoriamente este no es el caso, que de acuerdo a la interpretación de la administración, se trataría más bien de ingresos consistentes en comisiones generadas como efecto del movimiento de efectivo y crédito, por el uso de tarjetas en el interior y exterior; 2) De la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; el banco no percibe comisión alguna ni ingreso de ningún otro tipo por debitar de las cuentas de sus clientes los importes consumidos o pagados por éstos en el exterior del país; 3) De hechos ocurridos dentro del límite de la misma (es decir de la República), siendo éstas 3 actividades las que son consideradas de utilidades de fuente boliviana, por tanto gravadas por el IUE, por lo que las supuestas comisiones por el uso de tarjetas de crédito y débito en el exterior no corresponderían ni a los hechos ni a las hipótesis legales aplicables al IUE, asimismo reitero que no existe servicio alguno del Banco Bisa S.A. en las operaciones de pago con tarjeta, no puede identificarse un servicio inexistente, destacando la vigencia plena del numeral 40 de la R. A. N° 05-0041-99, dictada por la propia administración tributaria modificada por la R.A. 05-0035-00 de 19 de octubre de 2000 establece que los ingresos por operaciones realizadas en el exterior, con tarjetas emitidas por bancos bolivianos, no se encuentran alcanzados por ningún impuesto en Bolivia, aspecto que no habría sido analizado por la autoridad recurrida, y pondría de manifiesto la contradictoria pretensión fiscal, en virtud a que la citada norma se encuentra vigente y no puede ser contradicha por la administración, en razón de haber sido dictada por esta, por lo que las supuestas comisiones por lo que se presente cobrar el IUE no son de fuente boliviana sino de fuente extranjera. En ese sentido corresponde a este tribunal establecer si la determinación asumida por la autoridad recurrida respecto este reparo fue correcta o no.

La administración tributaria en la R.D. No 17-0242-2013, estableció reparos por dos conceptos de rentas no gravadas (Rendimientos Fondo RAL ME, Comisiones por tarjetas de débito y crédito y rendimiento por participación en entidades financieras afines MN) y Previsiones para cuentas Incobrables (previsiones genéricas voluntarias y previsiones genérica cíclicas), observación que asciende a Bs 135.084.575, resultando el tributo omitido de Bs 33.771.144; por el IUE de la gestión 2008. El cargo por comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, mediante los cuales se observó las Cuentas Nos. 541.15.2.0700 y 541.17.2.0200, respectivamente, comisiones que el sujeto pasivo habría declarado como ingresos no gravados para la determinación del IUE, esta observación se encuentra sustentada en que dichas

comisiones surgen por el retiro de dinero tras el uso de las tarjetas del cuenta habiente en el exterior, para aquello considera que los servicios no se exportan ni importan, por lo que estos servicios prestados por el uso de tarjetas en el exterior, son de fuente boliviana y corresponden a retiros de dineros de cuentas que los clientes tiene en el Banco Bisa SA., por lo que dichos ingresos por comisiones están gravados por el IUE.

Ahora bien, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, revocó la resolución de alzada y confirmó este reparo establecido en la resolución determinativa, basándose en el contrato de prestación de servicios suscrito por Banco Bisa S.A. y la empresa Linkser transcribiendo, las cláusulas segunda, tercera y séptima del contrato, que establecen servicios que incluyen el procesamiento de transacciones en comercios afiliados por Linkser, y que conforme a la citada cláusula séptima, estos consumos o retiros de efectivo efectuados por los tarjetahabientes del Banco, junto con las comisiones y cargos que apliquen a esos consumos, son responsabilidad única y exclusiva del banco, y que el formulario de solicitud de tarjeta BISA efectiva y PIN-Afiliación, en cuyo reverso se encuentra el modelo de "Contrato de tarjetas de débito automático en cuentas corrientes y/o de ahorro, servicios y comunicaciones". Identifica la existencia de "comisiones" a ser pagadas por el cliente al que se entrega una tarjeta VISA Electrón por el uso de la misma, entre otras, por el desembolso de dinero efectivo en transacciones nacionales e internacionales y por el cajero automático y por todos los servicios actuales o los que el banco implemente en el futuro; llegando a la conclusión de la existencia de comisiones observados por la administración tributaria, y que las mismas fueron generados por el uso de las tarjetas de crédito y/ o débito de parte de los usuarios o tarjeta habientes, conforme el procedimiento, supuestamente explicado por funcionarios del sujeto pasivo, en consecuencia, dichos ingresos generadas en la compra de bienes y servicios u otras operaciones, realizadas por los tarjetahabientes, serían de fuente boliviana conforme establece el art. 42 de la L. N° 843, en virtud a que los depósitos por la apertura de cuentas ya sea de ahorro o cuentas corrientes fueron realizados en el territorio nacional.

En materia tributaria el Estado tiene la potestad de crear e imponer coercitivamente tributos en territorio nacional. El Estado Plurinacional de Bolivia como país receptor de capitales aplica el principio de la fuente, para beneficiarse de los tributos, puesto que en virtud de este sistema territorial el Estado tiene la potestad tributaria de gravar los hechos imponibles originados o que producen efectos en su territorio nacional, sin importar que los sujetos del mismo tengan nacionalidad extranjera o su domicilio o residencia en el extranjero. Por consiguiente el principio de fuente consiste en que el pago de tributos se realice en el lugar de la inversión, es decir en la fuente de dicha actividad económica y no en su país de origen, este principio se encuentra normado en nuestra legislación en el la L. N° 843 en su art. 42 expresamente señala: "Fuente. Principio de la fuente art. 42.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos." Asimismo el art. 4 del Reglamento del IUE establece: "(Utilidades de Fuente Boliviana).- En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana: a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la república y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país. b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país, los intereses de títulos públicos, el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país, las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la república; el cincuenta por ciento (50%) de las rentas vitalicias abonadas por compañías de seguro privado constituidas en el país y las demás utilidades que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país. c) Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio de la república. d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.

b. Conforme la normativa citada, el hecho generador se configura sólo si su elemento objetivo se desarrolla dentro del territorio Boliviano; en ese entendido, las utilidades de las empresas deben ser gravadas dentro del territorio nacional, en otras palabras el concepto de "fuente boliviana" se refiere a que el derecho a obtener una renta se genere dentro del territorio boliviano; es decir, lo importante es que el servicio sea prestado, el capital utilizado o el bien sea situado en el país, por lo que el IUE debe ser pagado en el lugar donde se perfecciona el hecho generador, y existentes o cuando se han configurado las circunstancias materiales previstas por ley.

c. En consecuencia el cargo confirmado por la AGIT respecto a los supuestas comisiones percibidas por el Banco Bisa S.A. por el uso de tarjetas de crédito y débito en el exterior, no tiene sustento legal, debido a que no señala a cuál de los supuestos legales normados por el art. 42 de la L. N° 843 se subsume el cargo observado por este concepto, sin fundamentar de modo alguno lo afirmado, infringiendo el art. 16 del Cód. Trib., que establece el principio de legalidad definiendo al hecho generador como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, se tiene por perfeccionado el hecho generador, y existentes sus resultados el momento en el que las situaciones de hecho se hayan completado o cuando se han configurado las circunstancias materiales previstas por ley.

Asimismo la autoridad impugnada ha vulnerado el art. 28 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, en sus inc. b) y e) omitiendo pronunciarse en cuál de los supuestos del art. 42 de la L. N° 843 estaría respaldando su decisión, que denota la ausencia de base normativa de su decisión. Para finalizar la R.A. N° 05- 0035-00 de 19 de octubre de 2000, emitida por la propia administración tributaria y que sustituye los numerales 39, 40, 41, 42, 43 y 44 de la R.A. N° 05- 0041-99 de 13 de agosto de 1999, en su numeral 40 señala: "Aclarase que, por constituir contraprestaciones por servicios prestados fuera del territorio nacional, los ingresos por operaciones realizadas en el exterior, con tarjetas emitidas por bancos bolivianos, no se encuentran alcanzados por ningún impuesto en Bolivia. Consecuentemente, los gastos relacionados con estas operaciones no son deducibles a efectos de determinar el IUE." En ese sentido, los ingresos por uso de tarjetas de

débito/crédito en el exterior no son de fuente boliviana, por consiguiente no son computables a efectos de la liquidación del IUE, consiguientemente, este cargo fue erróneamente confirmado por la autoridad recurrida por tanto, se deja sin efecto el reparo por este concepto.

2. Rendimiento por inversiones temporarias (participación en entidades financieras afines M/N).

El Banco Bisa S.A., manifestó que este reparo igualmente fue confirmado por la AGIT y que en realidad corresponde a "ingresos por Inversiones Permanentes no Financieras", relacionadas con las cuentas relacionadas a Almacenes internacionales S.A. (RAISA), Bisa Leasing S.A. Bisa S.A. Agencia de Bolsa, la Vitalicia Seguros y Reaseguros de Vida S.A., Bisa Seguros y Reaseguros S.A. y Bisa Sociedad de Titularización en los cuales tiene participación mayoritaria sobre los que administración determinó un tributo omitido de Bs 9.178.868; por este concepto, producto de que el sujeto pasivo habría sobrestimado los rendimientos no gravados provenientes de las empresas emisoras, por lo que al momento de la determinación de la base imponible del IUE correspondiente a la gestión 2008, se hubiera deducido un importe mayor al que realmente correspondía, en contravención del art. 36 de la L. N° 843, asimismo el num. 5.1 de la Norma de Contabilidad N° 7 (Valuación de Inversiones Permanentes) aprobada por la R.A. N° 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999 y el art. 270 del Cód. Com.; sin embargo, su empresa aplicó estrictamente lo establecido en el art. 31 del D.S. N° 24051, que Reglamenta el IUE, en la determinación del IUE de la gestión 2008, deduciendo por concepto de Ingresos no gravados importes cuyos montos son absolutamente coincidentes con los montos con que dichos ingresos fueron registrados contablemente incluyendo específicamente caso por caso las rentas percibidas por el Banco proveniente de las empresas emisoras de los cuales 6 casos son objeto de observación en la resolución determinativa, que la aplicación de la citada norma de contabilidad N° 7 es meramente referencial para el Banco, puesto que debe aplicar obligatoriamente los lineamientos contables que dispone el manual de cuentas para bancos y entidades financieras que incluye directrices específicas para la valuación de inversiones permanentes, misma que fue aplicada, consecuentemente la afirmación de la AGIT no sería válida por que desconoce las normas contable aplicables al caso.

Al respecto se debe señalar que el art. 12 de la L. N° 2196 del Fondo Especial de Reactivación Económica y de Fortalecimiento de Entidades de Intermediación Financiera establece: "1. Las ganancias de capital así como los rendimientos de inversiones en valores emitidos por NAFIBO SAM dentro del FERE, no estarán gravados por los impuestos al valor agregado (IVA), Régimen Complementario al impuesto al valor agregado (RC-IVA), a las transacciones (IT), a las utilidades de las empresas (IUE), incluyendo las remesas al exterior. 2. Las ganancias de capital así como los rendimientos de inversiones en valores de procesos de titularización y los ingresos que generen los patrimonios autónomos conformados para este fin, no estarán gravados por los impuestos al valor agregado (IVA), Régimen complementario al Impuesto al valor agregado (RCIVA), a las transacciones (IT), a las utilidades de las empresas (IUE), incluyendo las remesas al exterior." Por su parte el art. 7 del D.S. N° 24051 dispone que: "Para establecer la utilidad neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admite a ley y este reglamento." Asimismo el art. 31 del citado decreto supremo señala que: "El sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo de este impuesto. El monto resultante, determinado de acuerdo al art. 7 del presente reglamento, constituirá la Base Imponible del Impuesto.", por otro lado el art. 270 del Cód. Com., respecto a la distribución de utilidades y derechos de crédito señala que: "El accionista tendrá derecho a pedir que en la junta general, reunida para considerar el balance, se delibere sobre la distribución de las utilidades consignadas en dicho documento Las utilidades se distribuyen en proporción al importe pagado de las acciones. La aprobación de la distribución de utilidades por la junta general de accionistas confiere al accionista un derecho de crédito para cobrar a la sociedad los dividendos que le corresponden. Los dividendos serán pagados en dinero, salvo que el accionista admita el pago en otros bienes.

De acuerdo al manual de cuentas para bancos y entidades financieras vigente, la valuación de la participación en entidades financieras y afines se efectuará según el grado de control o influencia en las decisiones de la entidad emisora, de la siguiente forma: "1. La participación en entidades financieras y afines sobre las que se ejerza control total o influencia significativa en sus decisiones, al momento de su adquisición se valorará al valor patrimonial proporcional que surja de los estados financieros mensuales más recientes de la empresa emisora. Si el costo de adquisición es mayor al valor patrimonial proporcional, la diferencia se imputará a la cuenta Pérdidas por inversiones permanentes no financieras, subcuenta Pérdidas por participación en entidades financieras y afines. Si el costo de adquisición es menor al valor patrimonial proporcional, la diferencia se considerará regularizadora permanente del valor de la inversión. Mensualmente la entidad inversora deberá efectuar el cálculo del valor patrimonial proporcional de su inversión con base a estados financieros emitidos por la entidad emisora a la misma fecha, si ésta no estuviese disponible el inversionista deberá realizar la mejor estimación posible del valor de su participación accionaria a esa fecha. La entidad inversora deberá obtener los estados financieros auditados del emisor en un plazo no mayor a noventa días calendario, contados desde la fecha de cierre del ejercicio anual de dicha entidad, cualquiera sea ésta. Se entiende por "valor patrimonial proporcional" (VPP), el que resulta de dividir el patrimonio neto de la entidad emisora, entre el número de acciones emitidas por ésta y multiplicar por el número de acciones poseídas por la entidad Inversora. En caso que el patrimonio, de la entidad emisora, se encuentre parcialmente integrado por acciones preferidas, sin derecho de acrecer por sobre su valor nominal en caso de liquidación, el valor patrimonial proporcional de las acciones ordinarias se calculará sobre: el monto del patrimonio menos, el capital preferido y los dividendos acumulados de las acciones preferidas. Para el cálculo del VPP debe tomarse en cuenta que: Se tiene que eliminar, en la proporción correspondiente, los resultados de la entidad emisora originados por operaciones con la entidad inversora. Si la entidad emisora tuviera acciones preferidas con dividendo acumulado, la entidad Inversora debe computar su proporción en los resultados, después de deducir los dividendos preferidos, hubieran o no sido declarados. Las operaciones de la entidad emisora que afectan el patrimonio neto sin incidir en los resultados, deben considerarse en los registros de la entidad Inversora de igual forma, ejemplos de estas situaciones son: -Las revaluaciones de bienes con contrapartida en el Patrimonio neto de la entidad emisora, cuya proporción correspondiente se imputará a: Ajustes al patrimonio Ajustes participación en entidades financieras y afines. -Los dividendos en efectivo, que reducen el valor patrimonial proporcional de la inversión. 2. La participación en entidades financieras y afines sobre las que no se ejerza control total o influencia significativa en sus decisiones, se valorará al costo de adquisición

reconociendo la re expresión monetaria por efecto de la inflación. Los dividendos en efectivo aprobados por la entidad emisora incrementarán el valor de la inversión hasta ser efectivizados, con crédito a: Ingresos por inversiones permanentes no financieras rendimiento participación en entidades financieras y afines.

La administración tributaria, luego de la evaluación de los descargos presentados a la vista de cargo, estableció una diferencia de Bs 36.712.999; entre el monto declarado por el contribuyente como rendimiento por participación en entidades financieras y afines, y el determinado por ésta a partir de las utilidades de los estados financieros de entidades observadas y de la revisión de antecedentes administrativos se establece que la Administración Tributaria realizó un análisis parcial de los ingresos por participación en otras entidades afines; toda vez que, el importe establecido como rendimiento "real" fue contrastado únicamente con el importe declarado por el contribuyente como ingreso no imponible, cuando, de acuerdo a procedimientos contables, correspondía previamente reemplazar el importe establecido en el total de ingresos consignados en el Estado de Resultados de la gestión 2008, luego efectuar el ajuste del mismo como ingreso no imponible a efectos de la determinación del IUE; de este modo se confirma el efecto neutro al que hace referencia el Banco Bisa S.A., ya que si en la parte de los ingresos de la gestión se suma o se incluye un importe, ya sea sobre valuado o sub estimado, por concepto de rendimientos por participación en otras empresas y luego se resta el mismo como ingreso no imponible, no existe ningún efecto negativo para la administración tributaria ni positivo para el contribuyente. El sujeto pasivo para determinar el "Resultado neto del ejercicio" consideró el total de ingresos obtenidos (computables y no computables), así como todos los gastos (deducibles y no deducibles) realizados en la gestión, conforme se evidencia en el Estado de resultados de la gestión fiscal 2008; a la utilidad así obtenida se aplicó los ajustes detallados en el Anexo 7 "Ingresos y gastos computables para la determinación del IUE", los ingresos observados fueron inicialmente considerados y posteriormente restados como no imponibles; hecho que demuestra que cualquier variación de los ingresos no imponibles y gastos no deducibles, debe ser considerado al momento de la determinación de la utilidad contable de la gestión. La administración tributaria para verificar los rendimientos por participaciones en entidades financieras efectuó el cálculo del valor proporcional patrimonial (VPP), aplicando el artículo 270 del Cód. Com., sin considerar que dada la condición de entidad bancaria se halla sujeta a la normativa que rige al sistema financiero, cuyo manual de cuentas para bancos y entidades financieras, establece que la valuación de la participación en entidades financieras y afines se efectuará según el grado de control o influencia en las decisiones de la entidad emisora y otros aspectos que no fueron tomados en cuenta por el ente fiscal, en ese sentido al igual que el anterior caso este cargo fue incorrectamente confirmado por la autoridad demandada, por lo que corresponde dejar sin efecto el mismo.

3. Previsiones para cuentas incobrables (Previsiones Genéricas Voluntarias; este cargo fue confirmado tanto por la resolución de alzada y jerárquica, cabe poner de manifiesto que la administración tributaria en la resolución determinativa observó el importe de Bs 85.869.170; por la constitución de provisiones genéricas voluntarias para incobrabilidad de cartera por otros riesgos cuenta 139.09.0100 y para pérdidas futuras aún no identificadas cuenta 253.01.2.0100, con cargo cuentas de gasto 431.03.2.0100, cargos por provisiones genéricas para incobrabilidad de cartera por otros riesgos y cuentas 431.10.1.0100, 431.10.2.0100, 431,10.10.3.0100 y 431.10.4.0100 cargos por provisiones genéricas cíclicas M/N,M/E,M/V y UFV, las cuales el sujeto pasivo consideró como gastos deducibles en la determinación del IUE para la gestión 2008. Ahora bien, el cargo reclamado en la presente demanda tiene que ver con las provisiones genéricas voluntarias para incobrabilidad de cartera por otros riesgos de las cuentas 139.09.0100 y para pérdidas futuras aún no identificadas cuenta 253.01.2.0100 cargo surgiría de la previsión efectuada por el Banco de Bisa S.A. de Bs 31.716.856; quedando observado para la cuenta 139.09.2.0.100 a favor del fisco de Bs 617.796; y por la cuenta 253.01.2.0100, un importe de Bs 60.098.700; del que surge un reparo a favor del fisco de Bs 17.024.675; que según la empresa demandante, estos montos serían irreales, en virtud de que la Administración consideró el carácter voluntario de dichas cuentas, por lo que no podrían ser consideradas como gastos deducibles para el IUE, conforme el segundo párrafo y último párrafo del inc. c) del art. 17 del D.S. N° 24051, que exige el carácter obligatorio, de las citadas reservas, para aplicar su deducibilidad en el IUE; sin embargo, el citado inciso admitiría la deducibilidad de la provisiones por incobrabilidad sin el requisito de obligatoriedad antes referida, por lo que la incobrabilidad sea voluntaria u obligatoria, conforme establece el art. 48 y 49 de la L. N° 1488 de Bancos y Entidades Financieras, modificados por el art. 7 de la L. N° 2297 de Fortalecimiento de la Normativa y Supervisión Financiera, de 20 de diciembre de 2001, y los arts. 2 y 166 de la citada norma, que conforme el párrafo I del art. 8 del Cód. Trib. las exenciones tributarias deben ser interpretadas de acuerdo al método literal, y que la norma no señala que la misma entrará en vigencia cuando se dicte un reglamento, por lo que la afirmación de la administración tributaria en sentido de que dicha exención está sujeta a una supuesta "condición suspensiva" y que es inaplicable por no existir ningún impuesto que grave estas provisiones no sería evidente.

Al respecto los arts. 48 y 49 de la L. N° 1488 de Bancos y Entidades financieras, modificados por el art. 7 de la L. N° 2297 de Fortalecimiento de la Normativa y Supervisión Financiera, de 20 de diciembre de 2001, señalan: "Art. 48. El capital primario está constituido por: (i) capital pagado; (ii) reservas legales; (iii) aportes irrevocables pendientes de capitalización y (iv) otras reservas no distribuibles. El capital secundario está constituido por: (i) obligaciones subordinadas con plazo de vencimiento superior a cinco (5) años y solo hasta el cincuenta por ciento (50%) del capital primario y (ii) provisiones genéricas voluntarias para cubrir pérdidas futuras aún no identificadas hasta el dos por ciento (2%) de sus activos. En ningún caso, el capital secundario total podrá exceder del cien por ciento (100%) del capital primario." Art. 49. Las provisiones genéricas (que) realizan las entidades de intermediación financiera en forma voluntaria y adicional a las determinadas por la presente Ley, sus reglamentos y las normas de la Superintendencia, dentro del límite establecido en art. 48 anterior, estarán exentas del pago de impuestos tasas v otras contribuciones tributarias en la forma y condiciones que reglamente el poder ejecutivo".

De lo anotado se establece que el citado art. 48 establece hasta el 2% para cubrir Previsiones Genéricas Voluntarias para Pérdidas Futuras, que son parte del Capital Secundario de las entidades financieras y que conforme el art. 49 de la misma norma, se encuentran exentas del pago de impuesto; sin embargo, dicha exención se encuentra condicionada a la reglamentación por parte del poder ejecutivo, lo que imposibilita su aplicación de la manera cómo fue planteada por el Banco Bisa S.A., pues se debe tener en cuenta que la determinación de la previsión dispuesta en los arts. 48 y 49 de la L. N° 1488, refieren a las provisiones genéricas como parte del capital secundario de las entidades

financieras, en tanto que las observaciones de la administración tributaria devienen del análisis de cuentas de activo y pasivo, emergentes de la constitución de provisiones voluntarias para incobrables para cubrir pérdidas futuras. Toda vez que conforme el art. 19 de la L. N° 2492, la exención es la dispensa de la obligación tributaria material expresamente definida por ley, asimismo establece que la ley que establezca exenciones deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, normativa que se encuentra íntimamente relacionada al principio de legalidad, establecido en el art. 6-3 del citado cuerpo legal que al no existir norma legal clara y específica sobre las condiciones para su aplicación para las provisiones genéricas, voluntarias y adicionales, no es posible admitir su deducción como gasto deducible; lo contrario, significaría efectuar una interpretación extensiva de la norma tributaria con la consiguiente vulneración del 8 de la L. N° 2492.

Que si bien la ASFI a través de la Resolución SB/012/2002, para la cuenta 253.01.2.0100 y Resolución SB N° 26/2005, 139.09.2.0100, estableció los criterios contables para el registro de las provisiones analizadas; empero, se debe tomar en cuenta que dicha regulación no hace que las mismas dejen su carácter voluntario y adicional, pues conforme el propio art. 48 de la L. N° 1488 se reconoce que las provisiones genéricas tienen carácter voluntario y adicional, por lo que en aplicación de la normativa tributaria y para efectos del IUE no son deducibles.

6. Asimismo conforme el art. 8-g) del D.S. N° 24051, no son deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible los conceptos establecidos en el art. 47 de la L. N° 843, ni los que se indican a continuación: g) "Las provisiones o reservas que no hayan sido expresamente dispuestas por normas legales vigentes según la naturaleza jurídica del contribuyente ni aquellas no autorizadas expresamente por el presente reglamento." En consecuencia, el argumento de la empresa demandante carece de sustento, debido a que no es posible declarar la deducibilidad de las provisiones genéricas voluntarias, en aplicación del art. 49 de la L. N° 1488, cuando por la naturaleza de las cuentas 139.09 y 253.00, se tiene que las mismas tienen la característica de ser voluntarias y adicionales, pues la obligatoriedad exigida por la norma especial es aplicable a las cuentas observadas; hecho que deviene en una correcta aplicación de la norma por parte de la administración tributaria enmarcada en el principio de legalidad y reserva de la ley, por consiguiente, lo manifestado por la entidad demandante, no tiene sustento legal, más aún cuando esta aceptó implícitamente este cargo al haber presentado, el 14 de febrero de 2014 declaraciones juradas rectificatorias por las gestiones 2007 a 2011 en las cuales ha declarado como gasto no deducibles las provisiones genéricas voluntarias.

4) Determinación incompleta y aplicación indebida de accesorios; el Banco Bisa S.A. cuestionó que los importes de los reparos establecidos por la administración tributaria no constituirían la base imponible del IUE y que ilegalmente se aplicó la alícuota del IUE sobre dichos importes vulnerando el art. 46 de Cód. Trib., los arts. 47 y 50 de la L. N° 843, así como los arts. 7 y 31 del D.S. N° 24051, que según esta última disposición la base imponible del IUE es la utilidad neta imponible, siendo más bien que su empresa tuvo una pérdida tributaria en la gestión fiscalizada, que de ningún modo constituye base imponible del tributo alguno, por lo que no podría pretenderse la existencia de tributo omitido al cual aplicar accesorios y sanción por omisión de pago, si tal obligación no es legalmente evidente. Que la autoridad recurrida en la resolución jerárquica impugnada, confirmó la aplicación de accesorios mantenimiento de valor e intereses y la sanción por omisión de pago, sin expresar fundamento legal incumpliendo los principios de sometimiento pleno a la ley y debido proceso, establecidos por los inc. c) y g) del de la Ley de Procedimiento Administrativo y vulnerando su derecho al debido proceso y la seguridad jurídica y derecho a la defensa consagrados por el art. 115 de la C.P.E.

De la revisión de obrados se establece que efectivamente la administración tributaria aplicó incorrectamente los importes observados como base del cálculo del IUE de la gestión 2008 contraviniendo lo establecido por el art. 46 del Cód. Trib., que establece: "(Alícuota). El valor de fijo o porcentual establecido por ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar" asimismo el art. 47 de la L. N° 843 establece que: "La utilidad neta imponible será la que resulte de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genere, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores supervisores, las provisiones por beneficios y tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes." por su parte el art. 50 de la misma norma señala: "Las utilidades netas imponibles que tengan las empresas obligadas al pago del Impuesto creado por este título, quedan sujetas a la tasa del 25% (veinticinco por ciento), normativa concordante con los arts. 7 y 31 del D.S. N° 24051 que Reglamenta el IUE. Tomando en cuenta que el Banco Bisa S.A., en la gestión fiscalizada no tuvo utilidades sino pérdidas, que no constituyen en base del tributo omitido, por no haberse originado el hecho generador o material del cual depende el nacimiento de la obligación tributaria, en ese sentido no puede existir tributo omitido al aplicarse accesorios y sanción por omisión de pago, cuando la obligación no se ha configurado, conforme al principio de legalidad que rigen en materia tributaria establecido por el art. 6-6 del Cód. Trib.

Por otro lado, es importante poner de manifiesto que el sujeto pasivo hizo conocer a este tribunal que el 14 de febrero de 2014, presentó declaraciones juradas Rectificadoras del IUE de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, en las cuales imputó como gasto no deducibles a las provisiones genéricas voluntarias, mismas que tienen incidencia directa en la disminución de la pérdida tributaria declarada por el sujeto pasivo en las gestiones 2007, 2008 y 2009 y la determinación de importes a pagar a favor de la administración tributaria por las gestiones 2010 y 2011 con todos los accesorios de ley correspondientes, como se tiene de los formularios 500 y 1000, certificados del Sistema Informático del Servicio de Impuestos Nacionales presentados como prueba adjunta a la presente demanda contenciosa administrativa.

Consiguientemente la administración tributaria deberá compensar los reparos establecidos para la gestión 2008 por el IUE con la pérdida acumulada registrada en los estados de resultados del contribuyente conforme a la declaración jurada rectificatoria de la gestión 2008, debiendo efectuar una nueva liquidación.

3. En relación al conflicto jurídico u objeto de controversia planteado en el Exp. 379/2013, referido a: "Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no analizó correctamente el principio de fuente o territorialidad que influyó en la determinación de deudas tributarias por ingresos por rendimientos de los RAL-ME", al respecto debemos manifestar que:

La Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales sostuvo que los ingresos por concepto de fondo RAL-SE ME encuentran gravados en aplicación del principio de territorialidad, que si bien el Banco Bisa S.A., no interviene directamente en el exterior ni recibe directamente rendimientos, sino a través de Banco Central de Bolivia, cuya operación se realiza en territorio Boliviano, por tanto, estos rendimientos constituyen ingresos gravados por el IUE, tomando en cuenta que el encaje legal del cual Banco Bisa S.A. obtienen rendimiento, intereses, dividendos, beneficios etc., es de fuente boliviana, por lo que es aplicable lo establecido por el art. 42 de la L. N° 843 concordante con el art. 4-d) del D.S. N° 24051, que conforme al art. 76 de la L. N° 2492 referente a la carga de la prueba, el contribuyente no demostró la no aplicación del principio de fuente o territorialidad a los Fondos RAL-ME. Asimismo señaló que la autoridad recurrida no consideró el contrato de servicios financieros suscrito por el Banco Central de Bolivia y Banco Bisa S.A. extremo que demuestra la materialización de la transferencia de recursos de fuente boliviana, por lo que atentó la normativa tributaria debido a la mala interpretación y aplicación, solicitó mantener firme y subsistente el importe de Bs 11.271.652; y el reparo de Bs 2.817.913; establecido en la resolución determinativa por este concepto.

Conforme ya se tiene manifestado el principio de fuente, se encuentra regulado en nuestra legislación en el art. 42 de la L. N° 843, y son considerados utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país o de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos, asimismo conforme el art. 4 del D.S. N° 24051 son utilidades de fuente boliviana entre otras: "b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país, los intereses de títulos públicos, el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país, las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República. d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país".

En ese sentido de acuerdo al principio de fuente y la normativa citada, el hecho generador se configura sólo si su elemento objetivo se desarrolla dentro del territorio Boliviano; en ese entendido las utilidades de las empresas deben ser gravadas dentro del territorio nacional, es decir que el derecho del Estado a obtener una renta se genere dentro de su territorio, siendo imperativo que el servicio sea prestado, el capital utilizado o el bien sea situado en el país, por lo que el IUE debe ser pagado en el lugar donde se perfecciona el hecho generador, y cuando se han configurado las circunstancias materiales previstas por ley.

Conforme el art. 7 de la L. N° 1670, del Banco Central de Bolivia, se ha previsto que el Banco Central de Bolivia podrá establecer encajes legales de obligatorio cumplimiento por los Bancos y Entidades de Intermediación Financiera. Asimismo, el art. 26 de la L. No 1488, de Bancos y Entidades Financieras, dispone que toda entidad financiera bancaria para cubrir eventuales pérdidas, debe constituir un fondo denominado reserva legal hasta que éste alcance el 50% de su capital pagado, y que para formar dicha reserva, el banco destinará, por lo menos, el 10% de sus utilidades líquidas anuales; además, las entidades financieras bancarias podrán formar otros fondos de reserva. A su vez, el art. 84, de la citada norma, dispone que si alguna entidad de intermediación financiera deja de constituir el encaje legal requerido, el Superintendente impondrá una multa del 2% de la deficiencia promedio, incurrida en el período de dos semanas, o un porcentaje equivalente al doble del promedio de su tasa activa de los 30 días precedentes al inicio de la deficiencia, dividida entre 26; la que sea mayor; si la deficiencia continúa, se impondrá el doble de la multa establecida anteriormente, por cada período sucesivo de dos semanas.

Conforme el art. 2 de la Resolución de Directorio N° 048/2005, del BCB, el Encaje Legal, es la proporción de los depósitos del público que las entidades financieras deben mantener como reserva en el BCB o a través del BCB; y el fondo de requerimiento de activos líquidos (fondo RAL), es un fondo de inversión cerrado constituido únicamente por los recursos aportados por las entidades financieras mediante encaje legal en títulos. Cada entidad financiera tendrá registrado su aporte al fondo RAL en forma individualizada. El fondo RAL está constituido, por las denominaciones siguientes: Moneda Nacional (fondo RAL-MN); Moneda Nacional con mantenimiento de valor con relación a la UFV (fondo RAL-MNUFV) y Moneda extranjera (fondo RAL-ME). El administrador delegado de este fondo RAL-ME, es una Institución financiera extranjera que actúa como administrador delegado, que es seleccionada con base en mecanismos competitivos y condiciones aprobadas por el directorio del BCB, mediante resolución expresa.

Asimismo, conforme a la Resolución de Directorio N° 180/97 del BCB, en sus art. 24 y 25, estableció que el Fondo RAL tiene como objeto la inversión de los recursos constituidos en cumplimiento del encaje legal en títulos, y estará constituido con los recursos depositados para el cumplimiento del encaje legal en títulos, según el movimiento de fondos que realicen las entidades financieras; y que el mismo será contabilizado en cuentas restringidas dentro del balance del BCB, estableciendo que las entidades financieras participantes serán las beneficiarias de todos los derechos, y responsables de todas las obligaciones resultantes de la administración del fondo RAL, de conformidad a las normas establecidas y el contrato de mandato de administración que suscribirá cada entidad financiera con el BCB.

De la revisión de obrados se tiene el 25 de marzo de 2002, el Banco Bisa S.A., suscribió con el BCB el "Contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal", en cuyo num. 3.1., se evidencia que el Banco Bisa S.A., otorga un mandato de administración a favor del BCB, confiriéndole las facultades para la administración de los recursos de encaje legal, constituido en efectivo y en título valor por el Banco Bisa S.A., asimismo, en el num. 4.3., se establece que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco Bisa S.A., transferirá los recursos constituidos por encaje legal en títulos para pasivos en moneda Extranjera y MVDOL, a los fideicomisarios del Fondo RAL ME para su inversión en títulos valor, de acuerdo a contratos de fideicomiso suscritos entre el BCB y los fideicomisarios, igualmente el num. 4.3., de la "Segunda Addenda al contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal", de 15 de septiembre de 2005, establece que con los recursos de encaje legal constituido en títulos por el banco y con los demás recursos provenientes del encaje legal constituido en título por el resto de las entidades financieras, el BCB constituirá el fondo RAL que será contabilizado en cuentas restringidas del balance del BCB.

De lo precedentemente anotado, se establece que el Banco Central de Bolivia, funge como administrador que sirve de enlace entre la empresa contratada en el exterior del país constituyéndose en el administrador delegado, que administra las inversiones y por otro lado, el Banco Bisa S.A., quien actúa como inversionista; lo cual muestra que el BCB por cuenta, cargo y riesgo del Banco Bisa S.A., transfiere los recursos constituidos en Encaje Legal en Títulos para pasivos en moneda extranjera y con mantenimiento de valor al dólar (ME y MVDO), tal como lo señala el num. 4.3, de la "Segunda adenda al contrato de servicios financieros para instrumentar el reglamento de encaje legal", operación que demuestra que el territorio donde se genera la fuente productora es el exterior del país.

Contrariamente a lo afirmado por la administración tributaria, la gestión de las inversiones del Banco Bisa S.A., que generan los ingresos del Fondo RAL ME, son obtenidos fuera del territorio del país, como ya se dijo el BCB actúa solo como intermediario, siendo el sujeto pasivo beneficiario de los derechos del Fondo RAL, en la cuota parte que le corresponde, por los títulos en los que invierte el administrador delegado, no siendo solamente beneficiario sino también asumiendo las pérdidas por la valoración de los títulos que conforman el Fondo RAL ME, asimismo, debe resaltarse que éste ente intermediador es quien gestiona los rendimientos de las inversiones generadas en el exterior a las entidades participantes, en este caso Banco Bisa S.A., situación que de revisión de actuados ha sido expresa y claramente reconocida por la Administración Tributaria en la resolución determinativa.

En conclusión los dividendos o rendimientos observados por la administración tributaria, no son generados por el BCB en el territorio nacional, sino por el administrador delegado "Legg Mason" a través de "Western Asset Management Company", en el exterior del país, aspecto que es corroborado en la Nota BCB-GOI-SRES-001-CE-2013-65, de 5 de julio de 2013, emitida por el Banco Central de Bolivia, cuando en el inc. h) de su contenido señala que " los rendimientos de las inversiones del fondo RAL ME, son pagados por los emisores internacionales de los títulos valor que componen el mencionado Fondo RAL ME", y en consecuencia, éstas operaciones no se adecúan a los presupuestos establecidos en los arts. 42 de la L. N° 843 y 4, inc. b) y d) del D.S. N° 24051, normativa tributaria con las que la administración tributaria observó dichos rendimientos considerándolos como ingresos imponible para la determinación del IUE; sin embargo, pretende justificar de que el contrato suscrito por el Banco Bisa S.A., y el BCB, materializa la transferencia de recursos de fuente boliviana para la inversión ya sea en territorio nacional como extranjero; desconociendo principio de territorialidad que significa tributar en el país en cuyo territorio se obtienen las rentas, por lo que los rendimientos o ingresos obtenidos por los fondos RAL ME, fueron generados fuera del territorio nacional, por tanto los mismos no son utilidades de fuente boliviana por no provenir de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia, por lo que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no analizó correctamente el principio de fuente o territorialidad para dejar sin efecto el tributo omitido de IUE por este concepto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., arts.4 y 6 de la L. N° 620, fallando en única instancia, DECLARA PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el Banco Bisa S.A., representada por José Luis Urquizu Romero de fs.177 a 255, y en su mérito, DEJA SIN EFECTO parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0173/2014, de 10 de febrero; en la parte relacionada a las observaciones en cuanto a las Comisiones por Tarjetas de Débito y de Crédito en el Exterior, y los Rendimientos por Inversiones Temporarias, confirmando lo resuelto respecto a las Previsiones para Cuentas Incobrables, Genéricas Voluntarias, y en cuanto a los Fondos RALME, en consecuencia la Administración Tributaria debe realizar una liquidación conforme a lo resuelto en esta sentencia, e IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs.99 a 103, interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio Nacional de Impuestos Nacionales representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, en cuanto a los Fondos RAL ME, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0173/2014 de 10 de febrero, sobre este punto.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



551

Boliviana de Ingeniería S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Boliviana de Ingeniería S.R.L representada por Diego Flores Almanza contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 41 a 45; apersonamiento del tercero interesado de fs. 75; antecedentes administrativos y recursivos y;

I. Contenido de la demanda.

1.1.- Fundamentos de la demanda.

Boliviana de Ingeniería S.R.L representada por Diego Flores Almanza dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 31 a 33), con los siguientes fundamentos:

1. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo de 2014, no realiza una correcta interpretación del art. 198 de la L. N° 2492 y la empresa cumple a cabalidad con lo que indica el 204 de la L. N° 2492 y art. 8 del D.S. N° 27241.

Cuando se interpuso el recurso de alzada para impugnar la R.D. N° 17-00504-13 de 11 de septiembre de 2013 se acompañó el Testimonio de Poder N° 818/12 de 17 de mayo de 2012, expedido por la Notaría N° 35, el mismo que otorga facultades para representar a la empresa en todo tipo de trámites, ya sea estos judiciales o administrativos, por lo que se estaba facultado para presentar el recurso de alzada o recurso jerárquico, en cumplimiento al art. 198-b) de la L. N° 2492 que establece lo siguiente: "Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente". Asimismo, también se cumplió con el art. 8-b) del D.S. N° 27241 en cuanto a la representación legal con mandato legal.

2. Los recursos administrativos que se plantearon en la Autoridad de Impugnación Tributaria responderán a los principios descritos en el art. 4 de la L. 2341. El art. 10 del D.S. N° 27242 establece que los recursos administrativos responderán a los principios descritos en el art. 4 de la L. 2341, luego de transcribir el citado art. 4 de la L. N° 2341, el demandante señala que tanto el recurso de alzada como el recurso jerárquico están sometido al principio de informalismo, lo que quiere decir que si bien una persona hubiera cometido algún tipo de error u omisión al presentar el recurso correspondiente (no quiere decir que se esté aceptando la supuesta falencia que se señala en la resolución de recurso jerárquico), lo que correspondía era proseguir con el trámite hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

1.2.- Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo del 2014 y se dicte otro recurso jerárquico.

II. Contestación de la demanda.

2.1.- Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 2 de junio de 2014 (fs. 36) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 41 a 45), con los siguientes argumentos:

Sobre que no se realiza una correcta interpretación del art. 198 de la L. N° 2492 y la empresa cumple a cabalidad con el art. 204 de la citada Ley y art. 8 del D.S. N° 27241. Se debe considerar lo que establece el art. 68-6 y 7 de la L. N° 2492 que dispone que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso y a formular y aportar en la forma y plazos previstos en el código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución, asimismo el art. 198 parág. I-b) de la L. N° 3012, dispone que los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente y el parág. III señala que la omisión de cualquiera de estos requisitos, determina que la autoridad disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de 5 días, computables a partir de la notificación. Asimismo el art. 202 de la L. N° 3012, que regula la legitimación activa establece que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre y el art. 204 parág. I del mismo cuerpo legal señala que el recurrente podrá concurrir por sí o

mediante apoderado legalmente, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan. Por otra parte, la L. N° 2341 en el art. 36-I y II, aplicable supletoriamente por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, dispone que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico y no obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados y el art. 55 del D.S. N° 27113 prevé la nulidad de procedimiento únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas. Con todo lo expuesto, se evidencia la carencia de legitimación activa para interponer el recurso contra la resolución de alzada, incumpliendo los arts. 198 parágs. I-b) y 204 parág. I, de la L. N° 2492 correspondiendo se saneé el proceso y se dicte auto de admisión del recurso jerárquico conforme con lo previsto en el art. 198 de la L. N° 2492 y por ello la instancia jerárquica señala: "iv. De la revisión del expediente, se evidencia que ante la emisión y notificación tanto a la administración tributaria como al sujeto pasivo con la resolución del recurso de alzada, que resolvió confirmar la resolución determinativa; el 28 de enero de 2014 la Empresa BOLDEING SRL., interpuso recurso jerárquico dentro del plazo establecido en el art. 144 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que la ARIT Cochabamba procedió a admitir dicho recurso mediante Auto de 4 de febrero de 2014, que en la última parte del primer párrafo indica textualmente: "(.) la parte recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, la cual cursa en obrados (.)"; de dicha afirmación se advierte que la ARIT Cochabamba, observó la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 198 parág. 1-e) del citado Cód. Trib., para la presentación del recurso jerárquico, entre los cuales se debe indicar la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; sin embargo, de la revisión del referido en el auto de admisión, se evidencia que a pesar de la observación descrita, el recurso jerárquico interpuesto por la empresa recurrente fue admitido, sin considerar que el art. 219-b) del C.T.B., claramente indica, que una vez presentado el recurso jerárquico, en secretaria de la Superintendencia Tributaria Regional (ahora Autoridad Regional de Impugnación Tributaria), el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso. v. Consecuentemente, conforme al parág. III, del art. 198 del C.T.B., la ARIT Cochabamba al evidenciar que el sujeto pasivo no adjuntó el acto administrativo impugnado tal como lo exige la norma, debió observar la presentación del recurso y disponer la subsanación en el término improrrogable de 5 días, a partir de la notificación con la observación; de modo que, si bien la ARIT Cochabamba emitió auto de admisión del recurso jerárquico presentado por BOLDEING SAL., este presenta incongruencia porque a tiempo admitir el recurso indica que no se presentó ante esa instancia el acto administrativo sujeto de impugnación. vi. De la misma manera, tampoco se observó el incumplimiento de otro requisito necesario para la admisión del recurso jerárquico establecido en el art. 198-b) del Cód. Trib., que señala que el recurso jerárquico debe contener el nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a la ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente. En este entendido y de la lectura del recurso jerárquico se evidencia que no acompañó el poder que faculta a Diego Flores Almanza, actuar como representante legal de la Empresa BOLDEING SRL., para la interposición del recurso jerárquico. En este contexto se concluye que la ARIT Cochabamba no observó el correcto cumplimiento del contenido de la interposición del recurso jerárquico establecido en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, como tampoco dio cumplimiento a lo establecido en el inc. b), art. 219 del citado Código, por tanto, dicha omisión hace anulable el Auto de Admisión de 4 de febrero de 2014, además de vulnerar los arts. 115, parág. 11, y 117 de la C.P.E. vii. Por tanto, al haberse evidenciado el vicio de anulabilidad en la admisión del presente recurso, al haber incurrido en infracción del ordenamiento jurídico, conforme establece el parág. 1, art. 36 de la L. N° 2341 (LPA), aplicable en virtud a lo establecido por el art. 201 del Cód. Trib. Boliviano -afectando de ésta manera el debido proceso-, ésta instancia se ve impedida de pronunciarse sobre los aspectos de fondo planteados en el recurso jerárquico, toda vez que el vicio de anulabilidad debe ser subsanado previamente, a objeto de evitar nulidades futuras. viii. Consecuentemente, corresponde a esta instancia jerárquica anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el citado auto de admisión del recurso jerárquico (fs. 136 del expediente), inclusive, con el fin de que la instancia de alzada efectúe las observaciones correspondientes otorgando la posibilidad al sujeto pasivo de subsanar las mismas, de conformidad a lo establecido en el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y se eviten nulidades posteriores que afecten el debido proceso".

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Boliviana de Ingeniería S.R.L y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo del 2014.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales apersonándose dentro del proceso no asume defensa.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 13 de junio de 2012, la administración tributaria, notificó mediante cédula a Boliviana de Ingeniería S.R.L con la Orden de Verificación N° 39120VI00216, con alcance de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en anexo adjunto, asimismo solicito documentación.

b) El 28 de septiembre de 2012, la administración tributaria emitió acta de contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 47439, por incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y documentación requerida por la

administración tributaria durante el procedimiento de fiscalización, contraviniendo el num. 8 del art. 70 de la L. N° 2492, sancionada con 3000 UFV, conforme a la sanción prevista en el num. 4.1 del Anexo consolidado A de la RND N° 10-0037-07. Acta que fue cancelada mediante Boleta de Pago 1000.

c) El 14 de junio de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Boliviana de Ingeniería S.R.L con la Vista de Cargo 29-00049-13 de 10 de junio de 2013, en la cual se establece sobre base cierta la deuda tributaria por el IVA del periodo fiscal julio 2009 de Bs 45.852.-, UFV's equivalente a Bs 84.338.-, monto que incluye el tributo omitido, intereses y multa por omisión de pago.

d) El 12 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Boliviana de Ingeniería S.R.L, con la R.D. N° 17-00504-13 de 11 de septiembre de 2013, que determina la deuda tributaria sobre base cierta por el periodo julio 2009 de 46.279 UFV's, monto que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago.

e) Interpuesto el recurso de alzada contra 11 de septiembre del 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0016/14 de 6 de enero de 2014 que dispuso confirmar R.D. N° 17-00504-13 de 11 de septiembre de 2013 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo del 2014, que anula obrados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta el auto de admisión emitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1.- Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo de 2014, no realiza una correcta interpretación del art. 198 de la L. N° 2492 porque el contribuyente, cumplió a cabalidad con el art. 204 de la L. N° 2492 y art. 8 del D.S. N° 27241 y se debió aplicar el principio de informalismo.

5.2.- Análisis y resolución.

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

a) Para resolver el objeto de controversia, se hace necesario revisar la normatividad sobre la materia del Código Tributario, así se tienen los siguientes artículos del Código Tributario: 1) "Art. 198° (Forma de Interposición de los recursos). I. Los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: ...b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente; c) Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto....III. La omisión de cualquiera de los requisitos señalados en el presente artículo o si el recurso fuese insuficiente u oscuro determinará que la autoridad actuante, dentro del mismo plazo señalado en el párrafo precedente, disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de 5 días, computables a partir de la notificación con la observación, que se realizará en secretaría de la Superintendencia Tributaria General o Regional o Intendencia; Departamental respectiva. Si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarará el rechazo del recurso. Siendo subsanada la omisión u observación, se aplicará lo previsto en el parág. II de este artículo..."; 2) "Art. 204 (Representación). I. El recurrente podrá concurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido". De tal forma, que conforme a los arts. 198-I y III y 204-I del Cód. Trib., el memorial de interposición del recurso jerárquico, debe ser presentado acompañando el poder legal expreso y copia de la resolución que se recurre y el art. 198- III del Código es claro al determinar que la omisión de cualquiera de los requisitos señalados en el en el art. 198-I del Cód. Trib., deberá ser subsanado en el plazo de 5 días.

b) En el caso de autos efectuada la revisión de antecedentes recursivos se evidencia que en la interposición S.R.L. que cursa de fs. 126 a 135 del Anexo 2 de antecedentes administrativos, no se adjuntó ni la resolución impugnada ni el contrato de mandato, previstos en los arts. 198-I y III y 204-I del Cód. Trib, debiendo procederse a subsanar estos aspectos otorgando el plazo de ley de 5 días, sin embargo se prosiguió con la tramitación del Recurso Jerárquico y Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo de 2014, observados éstos aspectos la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió por anular obrados con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta el auto de admisión emitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, otorgando al sujeto pasivo la posibilidad de subsanar los requisitos observados para interponer el recurso, empero el recurrente notificado con el auto de radicatoria el 14 de mayo de 2014 de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba (fs. 198 del Anexo Administrativo 2), recién el 27 de mayo presentó la documentación observada para interponer el recurso jerárquico (fs. 235 a 236 del Anexo Administrativo 2), siendo rechazado el recurso jerárquico presentado por Auto de Rechazo de 3 de junio de 2014 (fs. 235-236 del Anexo Administrativo 2), de tal forma que en el caso de autos ha existido negligencia de parte de la parte de recurrente (ahora demandante) para poder realizar la subsanación de requisitos observados y en base a los cuales la Autoridad General de Impugnación Tributaria anuló obrados, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, no siendo en este caso aplicable el principio de informalismo previsto en el art. 4-1) de la Ley del Procedimiento Administrativo porque existió negligencia por parte del recurrente en la subsanación de requisitos para la interposición del recurso jerárquico en sede recursiva tributaria.

c) En conclusión, la negligencia del ahora demandante en la subsanación de requisitos para la presentación del recurso jerárquico (contrato de mandato y copia de la resolución impugnada), fuera del plazo de los 5 días que otorga el art. 198-III del Cód. Trib., y que había sido ordenado en la anulación hasta el auto de admisión de Recurso Jerárquico en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0513/14 de 31 de marzo de 2014, hace que no se haya producido una infracción procesal y mala interpretación de los arts.198-I y III y 204-I del Cód. Trib., y produjeron un

defecto de interposición del recurso jerárquico que no fue subsanado en instancia recursiva de alzada oportunamente por el demandante, mediante la presentación de los requisitos observados dentro del plazo de ley.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 31 a 33, interpuesta por Boliviana de Ingeniería S.R.L representada por Diego Flores Almanza y en consecuencia queda firme y subsistente la Recurso Jerárquico AGITRJ 0513/14 de 31 de marzo de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los magistrados Pastor Mamani Villca, Jorge Isaac Von Borries Méndez, Rómulo Calle Mamani y Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



552

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital II de La Paz representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 48, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0245/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 72 a 79; réplica de fs.106 a 107; dúplica de fs. 111 a 113; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital II de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) La resolución jerárquica viola el art. 324 de la C.P.E. el art. 152 de la L. N° 2492; refiere que la afirmación realizada por la autoridad recurrida respecto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. se encontraría fuera de alcance, puesto que la citada norma establece que “no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”, en ese sentido esta norma incluye como deudas que no prescriben, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado, cuando se le niega contar con recursos económicos para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos. No quedando duda, de que el propósito del legislador era de prohibir la prescripción de la deuda por daño económico causados al Estado, que tiene directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. que establece que: “Los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado” que conforme al principio de jerarquía normativa establecida por el art. 410 de la norma Constitucional, existe la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la citada norma, quedando claro que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, donde no hay prescripción. Tomando en cuenta que una de las fuentes del derecho tributario es la Constitución Política del Estado conforme se tiene del art. 5-I. de la L. N°2492, asimismo citando la S.C. N° 111/2002, señaló en el presente caso debe interpretarse la norma aplicable al caso, desde y conforme la Constitución y dicha labor interpretativa debe estar enmarcada por los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, para no generar indebidos privilegios en favor de la contribuyente, menos excluirla del resto de los contribuyentes, generando desigualdades que no coinciden con los valores supremos referidos.

b. La resolución jerárquica transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317; al haber manifestado que: “la L. N° 291 de modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, en cuenta a las modificaciones incluidas en dicha Ley; y la Disposición

Adicional Quinta modifica el art. 59 de la L. N°2492, estableciendo que se encuentra plenamente vigente la prescripción establecida por la L. N° 2492 con las modificaciones por las Leyes Nos. 291 y 317, que el objeto de la Litis es la determinación de la deuda tributaria y no su ejecución", habiendo determinado declarar la prescripción, que no era posible decretarla en el caso de autos, debido a que la deuda por el IT por el periodo fiscal 4/2005 se encontraría vigente conforme la aplicación del art. 324 de la C.P.E.

c. La resolución impugnada viola el art. 3 de la L. N° 154; refiere que la AGIT erróneamente señala que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria por determinar la deuda tributaria, sancionar o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinada por ley con la aplicación de la prescripción extintiva que es diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuestos comunes, como son aquellos referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. De una correcta interpretación de la ley, es decir de una comparación entre los dos regímenes contrapuestos, el sistema general de impuestos por una parte y, de otra los impuestos municipales y de gobierno autónomos, tendríamos que concluir la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, mas no así para los otros impuestos reconocidos por el sistema nacional impositivo. Concluyó haciendo énfasis que conforme al art. 324 de la C.P.E. que las obligaciones tributarias son imprescriptibles, por lo que haber determinado la prescripción de la obligación tributaria, no obstante de que el art. 3 de la L. N° 154, expresamente determina la imprescriptibilidad, por lo que se habría violado la citada norma.

2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0245/2014 de 24 de febrero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0095-2013 y proveído N° 24-0063-13 de 16 de agosto.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 24 de junio de 2014 (fs. 57) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 72 a 79), con los siguientes argumentos:

a) Manifestó que en el caso tratándose del IT correspondiente al periodo abril de 2005, el hecho generador ocurrió en plena vigencia del L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha Ley. En ese contexto el art. 59 de esta norma, dispone que las acciones de la administración tributaria prescriben a los cuatro años: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según el párrafo del art. 60 del citado cuerpo legal, el término para la prescripción se computa desde el 1 de enero de año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Asimismo los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al sujeto pasivo de la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de la fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por el contribuyente, la suspensión se inicia con presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo. Del marco normativo descrito se observó que la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda el 6 de diciembre de 2012, solicitó la prescripción del IT del periodo abril 2005 en base a los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, mediante proveído N° 24-0063-13 de 19 de agosto de 2013 rechazó la solicitud, en aplicación del art. 324, 410 de la C.P.E., art. 5 y 59 de la L. N° 2492, así como el art. 3 de la L. N° 154, emitiendo posteriormente la Resolución Determinativa, que surgió por la falta de presentación de la Declaración Jurada del IT del periodo abril 2005, cuyo vencimiento para el para la presentación y pago se produjo al mes siguiente, es decir, en mayo de 2005, por lo que conforme el art. 60-I de la L. N° 2492, el término de la prescripción aplicable es de 4 años que tuvo su inicio el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción, toda vez que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013 la resolución determinativa cuando sus facultades ya habían prescrito. Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. señalado por la administración tributaria, que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado; corresponde poner de manifiesto que esta instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa.

b) En cuanto a la interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317 señaló, que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, y entre las modificaciones incluidas en dicha Ley, se puede establecer que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la citada ley se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese entendido, es pertinente destacar que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 y la L. N° 317, que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012; aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez, que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas. Asimismo, se debe aclarar que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio del derecho (cobro) durante el tiempo fijado por la norma.

c) En cuanto a la violación del art. 3 de la L. N° 154, aclaró que la L. N° 154, de 14 de julio 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que manifiesta que los impuestos son

de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; cabe señalar que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente; en consecuencia, no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso. Que el art. 3-II de la citada norma establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible; consecuentemente lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones, entre otras. Concluyo manifestando que los argumentos de la demanda no demuestran o establecen una errada interpretación por parte de AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales y no precisas por lo que no podría suplirse la carga argumentativa, ratificándose en todos y cada uno de los argumentos de la resolución de recurso jerárquico. Asimismo cito doctrina tributaria establecida en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0389/2013, AGIT-RJ/1161/2014, AGIT-RJ/0608/2013, AGIT-RJ/1167/2014, AGIT-RJ/1038/2014 y AGIT-RJ/0280/2013, relativas a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. y la L. N° 154, la Sentencias Nos 0228/2013 de 2 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, 276/2012, A.S. N° 432 de 25 de julio relativas al caso.

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

1. Fundamentos del tercer interesado.

La tercera interesada Francisca Fanny Alba Miranda Villarroel fue notificada legalmente por orden instruida (fs. 83 a 100) no contesto a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital II de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 9 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° Orden 2031845967 de 9 de noviembre de 2012, que intima a la presentación de la declaración jurada Form. N° 156 (IT) del período fiscal abril de 2005, o apersonarse en las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de las citadas declaraciones, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del término de 30 días computables a partir de su legal notificación en aplicación a lo previsto en el art. 97-11 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano). El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota, solicitó la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IT del período fiscal abril 2005, de acuerdo con lo previsto en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, por lo que pide se dicte resolución declarando extinguida la obligación tributaria dejando sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo (fs. 1 a 8 de anexo 2).

2. El 21 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó en secretaría a la contribuyente con el Proveído N° 24-0063-13 de 16 de agosto, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154 El 3 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda con la R.D. N° 17-0095-13 de 26 de agosto, que resuelve determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente en 706 UFV, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, conducta sancionando con un importe igual al 100% del tributo omitido; asimismo, intima al contribuyente para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que la Ley franquea, bajo alternativa de proceder a la ejecución tributaria conforme prevé el art. 108 del Cód. Trib. boliviano (fs. De 9 a 16 de anexo 2).

3. El 10 de septiembre de 2013, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, contra el citado acto administrativo, emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1222/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 17-0095-13 de 26 de agosto, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria del IT correspondiente al período abril de 2005, resolución que fue impugnada por la administración Tributaria a través de recurso Jerárquico presentado el 31 de diciembre de 2013, resuelta por la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0245/2014 de 24 de febrero, confirmando en su totalidad la resolución de alzada (fs. 4 a 14 de anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria violó el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 de la L. N° 2492.

Si la Autoridad demandada realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291, 317 y el art. 3 de la L. N° 154.

4.2 Análisis y resolución.

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

a. La administración demandante afirma que de acuerdo a lo establecido el art. 324 de la C.P.E., las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles, en ese sentido esta norma incluye como deudas, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado, cuando se le niega contar con recursos económicos para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, norma que tiene directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. que establece que: "Los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado" y que conforme al principio de jerarquía normativa establecida por el

art. 410 de la C.P.E. es de preferente aplicación, en ese sentido, considera que la autoridad recurrida violó las citadas normas al haber confirmado al resolución de alzada que dejó sin efecto la resolución determinativa por prescripción.

b. El art. 324 de la C.P.E., establece: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", al respecto este Tribunal en varias sentencias entre ellas la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las Leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar". En esa misma línea la Sentencia N° 400/2013 de 19 de septiembre, señaló: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso". En conclusión la imprescriptibilidad por daños económicos al Estado, que según la administración demandante también se ajusta a materia tributaria, sólo es aplicable aspectos relacionados con la administración económica y financiera del Estado y no así a las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese sentido la inacción de la administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria y su respectivo cobro no puede ser atribuida al sujeto pasivo, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y certeza del derecho reconocidos por Constitución Política del Estado.

c. Con relación al segundo punto de controversia referido a que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291, 317 y el art. 3 de la L. N° 154, en este punto la entidad demandante sostiene que la prescripción declarada no era posible decretarla en aplicación del art. 324 de la C.P.E. Al respecto, se debe señalar, que en términos generales, la prescripción es una figura jurídica mediante la cual el simple transcurso del tiempo produce la consolidación de las situaciones de hecho, permitiendo la extinción o adquisición de derechos, en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria, en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica, puesto que de otro modo, la Administración Tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo.

d. Realizada esa precisión, se tiene que el art. 59-I del Cód. Trib. establece que: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.", norma que es aplicable al caso, sin las modificaciones posteriores tomando en cuenta que el presente caso versa sobre, la no presentación de Declaración Jurada, por concepto del IT, correspondiente al período abril 2005.

a. Si bien la L. N° 291 que en la disposición transitoria quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto al cómputo de la prescripción estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la administración tributaria y tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador también determina que dichos términos de prescripción se ampliaran en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años y la facultada de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible. Asimismo la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que incluye en su disposición adicional cuarta y décima segunda, previsiones sobre las reglas de prescripción; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria, sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, considerando que el hecho generador se produjo antes de la vigencia de estas modificaciones, no corresponde la aplicación de las mismas, por consiguiente no es evidente lo acusado por la entidad demandante, igualmente respecto a la errónea interpretación del art. 3-II de la L. N° 154 que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles.

e. Por consiguiente al haberse confirmado la resolución de alzada que revocó totalmente la R.D. N° 17-0095-13 de 26 de agosto, declarando la prescripción de la deuda tributaria relativa al IT período abril 2005, en atención a que el cómputo de prescripción, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, puesto que la administración tributaria, notificó al contribuyente con la citada Resolución Determinativa el 3 de septiembre de 2013, acto administrativo que no interrumpió el curso de la prescripción, al haberse efectuado dicha notificación cuando las acciones del ente fiscalizador para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban ya prescritas.

f. En conclusión se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT -LPZ/RA 1222/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar totalmente la Resolución Determinativa, dejando sin efecto de deuda tributaria por efecto de la prescripción del período abril 2005, en consecuencia no es evidente que se hubiera efectuado errónea interpretación de la norma tributaria, por lo que no corresponde dar curso a las pretensiones de la demanda, por no encontrarse fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 45 a 48, interpuesta por la Gerencia

Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0245/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



553

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital de La Paz II representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 43, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0254/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 80 a 87; réplica de fs. 115 a 116; dúplica de fs. 119 a 120; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a. La Resolución Jerárquica viola el art. 324 de la C.P.E. el art. 152 de la L. N° 2492; refiere que la afirmación realizada por la autoridad recurrida respecto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. se encontraría fuera de alcance, puesto que la citada norma establece que "no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", en ese sentido esta norma incluye como deudas que no prescriben, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado, cuando se le niega contar con recursos económicos para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos. No quedando duda, de que el propósito del legislador era de prohibir la prescripción de la deuda por daño económico causados al Estado, que tiene directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. que establece que: "Los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado" que conforme al principio de jerarquía normativa establecida por el art. 410 de la norma Constitucional, existe la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la citada norma, quedando claro que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, donde no hay prescripción. Tomando en cuenta que una de las fuentes del derecho tributario es la Constitución Política del Estado conforme se tiene del art. 5-I. de la L. N°2492, asimismo citando la S.C. N° 111/2002, señaló en el presente caso debe interpretarse la norma aplicable al caso, desde y conforme la Constitución y dicha labor interpretativa debe estar enmarcada por los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, para no generar indebidos privilegios en favor de la contribuyente, menos excluirla del resto de los contribuyentes, generando desigualdades que no coinciden con los valores supremos referidos.

b. La resolución jerárquica transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317; al haber manifestado que: "la L. N° 291 de modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, en cuenta a las modificaciones incluidas en dicha ley; y la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 estableciendo que se encuentra plenamente vigente la prescripción establecida por la L. N° 2492 con las modificaciones por las Leyes Nos. 291 y 317, que el objeto de la Litis es la determinación de la deuda tributaria y no su ejecución", habiendo determinando declarar la prescripción, que no era posible decretarla en el caso de autos, debido a que la deuda por el IVA por el periodo fiscal 4/2005 se encontraría vigente conforme la aplicación del art. 324 de la C.P.E.

c. La resolución impugnada viola el art. 3 de la L. N° 154; refiere que la AGIT erróneamente señaló que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria por determinar la deuda tributaria, sancionar o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinada por ley con la aplicación de la prescripción extintiva

que es diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuestos comunes, como son aquellos referidos al régimen municipal y de gobiernos autónomos. De una correcta interpretación de la ley, es decir de una comparación entre los dos regímenes contrapuestos, el sistema general de impuestos por una parte y, de otra los impuestos municipales y de gobierno autónomos, tendríamos que concluir la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, mas no así para los otros impuestos reconocidos por el sistema nacional impositivo. Concluyó haciendo énfasis que conforme al art. 324 de la C.P.E. que las obligaciones tributarias son imprescriptibles, por lo que haber determinado la prescripción de la obligación tributaria, no obstante de que el art. 3 de la L. N° 154, expresamente determina la imprescriptibilidad, por lo que se habría violado la citada norma.

2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0254/2014 de 24 de febrero, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0096-2013 y proveído N° 24-0070-13 de 19 de agosto.

II. Contestación de la demanda.

1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 30 de junio de 2014 (fs. 52) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 80 a 87), con los siguientes argumentos:

a. Manifestó que en el caso tratándose del IVA correspondiente al periodo abril de 2005, el hecho generador ocurrió en plena vigencia del L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha ley. En ese contexto el art. 59 de esta norma, dispone que las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cuatro años: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según el parágrafo del art. 60 del citado cuerpo legal, el término para la prescripción se computa desde el 1 de enero de año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. Asimismo los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492 prevén que el curso de la prescripción se interrumpe con la notificación al Sujeto Pasivo de la resolución determinativa y el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por el sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende con la notificación de inicio de la fiscalización individualizada en el contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses, así como la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por el contribuyente, la suspensión se inicia con presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo. Del marco normativo descrito se observó que la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, el 6 de diciembre de 2012, solicitó la prescripción del IVA del periodo abril 2005, en base a los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492, mediante proveído N° 24-0068-13 de 19 de agosto, la administración tributaria rechazó tal solicitud, en aplicación del art. 324, 410 de la C.P.E., art. 5 y 59 de la L. N° 2492, así como el art. 3 de la L. N° 154, emitiendo posteriormente la resolución determinativa, que surgió por la falta de presentación de la declaración jurada del IVA del periodo abril 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago se produjo al mes siguiente, es decir, en mayo de 2005, por lo que conforme el art. 60-I de la L. N° 2492, el término de la prescripción aplicable es de 4 años que tuvo su inicio el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción, toda vez que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013 la resolución determinativa cuando sus facultades ya habían prescrito. Con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. señalado por la administración tributaria, que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado; corresponde poner de manifiesto que esta instancia jerárquica considera que la interpretación de este artículo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa.

b. En cuanto a la interpretación errónea de las leyes 291 y 317 señaló, que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, y entre las modificaciones incluidas en dicha Ley, se puede establecer que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la citada Ley se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese entendido, es pertinente destacar que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 y la L. N° 317, que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012; aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez, que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas. Asimismo, se debe aclarar que la obligación impositiva no prescribe de oficio, siendo que la prescripción versa sobre las acciones o facultades de la administración tributaria, como consecuencia del no ejercicio del derecho (cobro) durante el tiempo fijado por la norma.

c. En cuanto a la violación del art. 3 de la L. N° 154, aclaró que la L. N° 154, de 14 de julio 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; cabe señalar que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o la sanción correspondiente; en consecuencia, no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso. Que el art. 3-II de la citada norma establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible; consecuentemente lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, imponer sanciones, entre otras. Concluyo manifestando que los argumentos de la demanda no demuestran o establecen una errada interpretación por parte de AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales y no precisas por lo que no podría suplirse la carga argumentativa, ratificándose en todos y cada uno de los argumentos de la resolución de recurso jerárquico. Asimismo cito

doctrina tributaria establecida en las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0389/2013, AGIT-RJ/1161/2014, AGIT-RJ/0608/2013, AGIT-RJ/1167/2014, AGIT-RJ/1038/2014 y AGIT-RJ/0280/2013, relativas a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. y la L. N° 154, la Sentencias Nos 0228/2013 de 2 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, 276/2012, A.S. N° 432 de 25 de julio relativas al caso.

2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. Respuesta del tercero interesado.

1. Fundamentos del tercer interesado.

La tercera interesada Francisca Fanny Alba Miranda Villaruel fue notificada legalmente por orden instruida (fs. 91 a 108) no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales.

IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 9 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° Orden 2031814917 de 9 de noviembre de 2012, que intima a la presentación de la declaración jurada Form. No 143 (IVA) del período fiscal abril de 2005, o apersonarse en las dependencias de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de las citadas declaraciones, con constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro del término de 30 días computables a partir de su legal notificación en aplicación a lo previsto en el art. 97, parág. 11 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano). El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota, solicitó la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IVA del período fiscal abril 2005, de acuerdo con lo previsto en los art. 59 y 60 de la L. N° 2492, por lo que pide se dicte resolución declarando extinguida la obligación tributaria dejando sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo (fs. 1 a 11 de anexo 2).

El 21 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó en secretaría a la contribuyente con el Proveído N° 24-0070-13 de 19 de agosto, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 324, 410 de la C.P.E., 5, 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154. El 3 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Francisca Fanny Alba Miranda con la R.D. N° 17-0096-13 de 26 de agosto, que resuelve determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente en 1.401 UFV, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, conducta sancionando con un importe igual al 100% del tributo omitido; asimismo, intima al contribuyente para que efectúe el pago total de la deuda tributaria o alternativamente interponga los recursos que la Ley franquea, bajo alternativa de proceder a la ejecución tributaria conforme prevé el art. 108 del Cód. Trib. boliviano (fs. De 9 a 19 de anexo 2).

El 10 de septiembre de 2013, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, contra el citado acto administrativo, emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1212/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar totalmente la R.D. N° 17-0096-13 de 26 de agosto, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria del IVA correspondiente al período abril de 2005, resolución que fue impugnada por la administración tributaria a través de recurso Jerárquico presentado el 31 de diciembre de 2013, resuelta por la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0254/2014 de 24 de febrero, confirmando en su totalidad la resolución de alzada (fs. 4 a 153 de anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria violó el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 de la L. N° 2492.

Si la autoridad demandada realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291, 317 y el art. 3 de la L. N° 154.

4.2 Análisis y resolución.

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

La administración demandante afirma que de acuerdo a lo establecido el art. 324 de la C.P.E., las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles, en ese sentido esta norma incluye como deudas, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado, cuando se le niega contar con recursos económicos para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, norma que tiene directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. que establece que: "Los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado" y que conforme al principio de jerarquía normativa establecida por el art. 410 de la C.P.E. es de preferente aplicación, en ese sentido, considera que la autoridad recurrida violó las citadas normas al haber confirmado al resolución de alzada que dejó sin efecto la resolución determinativa por prescripción.

b. El art. 324 de la C.P.E., establece: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", al respecto este Tribunal en varias sentencias entre ellas la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando

definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar". En esa misma línea la Sentencia N° 400/2013 de 19 de septiembre, señaló: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso". En conclusión la imprescriptibilidad por daños económicos al Estado, que según la administración demandante también se ajusta a materia tributaria, sólo es aplicable aspectos relacionados con la administración económica y financiera del Estado y no así a las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese sentido la inacción de la administración tributaria para la determinación de la deuda tributaria y su respectivo cobro no puede ser atribuida al sujeto pasivo, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y certeza del derecho reconocidos por Constitución Política del Estado.

c. Con relación al segundo punto de controversia referido a que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291, 317 y el art. 3 de la L. N° 154, en este punto la entidad demandante sostiene que la prescripción declarada no era posible decretarla en aplicación del art. 324 de la C.P.E. Al respecto, se debe señalar, que en términos generales, la prescripción es una figura jurídica mediante la cual el simple transcurso del tiempo produce la consolidación de las situaciones de hecho, permitiendo la extinción o adquisición de derechos, en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria, en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo.

d. Realizada esa precisión, se tiene que el art. 59-I del Cód. Trib. establece que: "Prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.", norma que es aplicable al caso, sin las modificaciones posteriores tomando en cuenta que el presente caso versa sobre, la no presentación de declaración jurada, por concepto del IVA, correspondiente al período abril 2005.

a. Si bien la L. N° 291 que en la disposición transitoria quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto al cómputo de la prescripción estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la administración tributaria y tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador también determina que dichos términos de prescripción se ampliaran en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años y la facultada de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible. Asimismo la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que incluye en su disposición adicional cuarta y décima segunda, previsiones sobre las reglas de prescripción; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria, sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, considerando que el hecho generador se produjo antes de la vigencia de estas modificaciones, no corresponde la aplicación de las mismas, por consiguiente no es evidente lo acusado por la entidad demandante, igualmente respecto a la errónea interpretación del art. 3-II de la L. N° 154 que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles.

e. Por consiguiente al haberse confirmado la resolución de alzada que revocó totalmente la R.D. N° 17-0096-13 de 26 de agosto, declarando la prescripción de la deuda tributaria relativa al IVA período abril 2005, en atención a que el cómputo de prescripción, se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, puesto que la administración tributaria, notificó al contribuyente con la citada Resolución Determinativa el 3 de septiembre de 2013, acto administrativo que no interrumpió el curso de la prescripción, al haberse efectuado dicha notificación cuando las acciones del ente fiscalizador para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas ejercer su facultad de ejecución tributaria, se encontraban ya prescritas.

En conclusión se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT -LPZ/RA 1222/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar totalmente la resolución determinativa, dejando sin efecto de deuda tributaria por efecto de la prescripción del período abril 2005, en consecuencia no es evidente que se hubiera efectuado errónea interpretación de la norma tributaria, por lo que no corresponde dar curso a las pretensiones de la demanda, por no encontrarse fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 40 a 43, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0254/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



554

Williams Julián Vega Orellana c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Williams Julián Vega Orellana contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 30, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 36 a 43, replica de fs. 102 a 105; duplica de fs. 115-116; contestación del tercero interesado de fs. 68 a 75; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

Williams Julián Vega Orellana dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 23 a 30), con los siguientes fundamentos:

1. Agravio resultantes de la interpretación errónea e indebida de la ley y error de apreciación de pruebas y equivocación manifiesta. De la revisión de la demanda contencioso administrativa se puede evidenciar que ha existido un error en la apreciación de las pruebas y equivocación manifiesta, pues los reparos establecidos en la R.D. N° 693/2013, contiene montos que difieren del inicial, empero advertidos por el demandante de las fechas de transferencia y que la Póliza DUI C-1049 fue desaduanizada, el 5 de abril de 2008, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (R.D. N° 693/2013 anulados) y trasladarlos a los subsiguientes meses (R.D. N° 717 y 414 de la gestión 2008), cuando según la realidad de los hechos lo que debió corresponder es tomar en cuenta las pruebas cursantes como por ejemplo, los saldos al 31 de diciembre de 2007 para comenzar su trabajo impositivo y además de los saldos al 31 de diciembre de 2008. Se ha cancelado los impuestos tanto de las importaciones efectuadas como de la venta de algunos productos, fiscalización que inclusive no toma como base de partida los saldos existentes en la gestión 2007, limitándose a establecer reparos bajo la presunción de una venta total de los productos importados en el 2008 mediante la póliza C-1049, además de otorgarles un precio promedio arbitrario fuera de toda realidad económica, en su forma de determinación y a conveniencia del ente fiscal, conforme la formulación que ellos confiesan, por su parte en cuanto a la supuesta base cierta también objeto de la fiscalización se establece claramente la forma errónea de querer establecer reparos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos, es decir que los mismos fueron objeto de importación para uso y destino propio motivo por el cual no se apropió del crédito fiscal, situaciones que se traducen en la inexistencia de reparo alguno a favor del fisco, por cuanto se facturó y canceló todo conforme a las declaraciones juradas y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, es porque cumplieron su objetivo o en su defecto no han servido y prueba de ello es el monto inserto en las minutas de transferencia.

2. La determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos. Independiente de haber emitido un fallo que revoca parcialmente la resolución determinativa, en esta se confirma reparos establecidos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos, es decir que los vehículos fueron objeto de importación para uso y destino propio y que al establecer que no son utilidad, fueron vendidos con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropia del crédito fiscal, porque no correspondía a la actividad como se señaló en el recurso de alzada.

3. En base al balance. Se puede observar que ante la inexistencia del nuevo adeudo establecido, con el cual no se está de acuerdo, mínimamente se debió tomar como crédito las mismas y de la revisión de los registros contables y tributario como de las minutas adjuntas y aportadas como prueba ante la administración tributaria, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y Autoridad General de Impugnación Tributaria, evidencian que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar conforme establecen el art. 1 inc. c) de la L. N° 843 y art. 1-3 del D.S. N° 21530, caso contrario en el libro de compras y ventas IVA se consignaría la póliza como crédito fiscal, situación que no acontece, por cuanto nunca se importó con la finalidad de efectuar un negocio o lucro, aclarando que dichos vehículos fueron ingresados a país en las fechas establecidas en la DUI para un determinado objetivo personal y posteriormente al no cubrir las expectativas, fue transferido a terceros por lo que se procedió a la cancelación del Impuestos a las Transacciones, cuyo destino debe enmarcarse a lo señalado por el art. 2 del D.S. N° 24054 y si el destino de ese pago, debió ser consignado en el formulario 430 como señala la Autoridad General de Impugnación Tributaria, este percance no corresponde por cuanto la liquidación y como corresponde fue practicado por la Administración Tributaria Municipal quien debió direccionar el pago al TGN.

4. En base a los datos de la póliza. Otra prueba aportada y señalada, es que en las pólizas de importación de los vehículos no se consigna el número de NIT, que a diferencia de la Póliza C-1049 si se hizo. Asimismo las facturas fueron emitidas por el servicio de desaduanización tampoco consignan el NIT, lo que implica que al momento de adquirir el vehículo fue con la idea de un uso particular y conforme al principio de realidad económica y estando los vehículos dentro del territorio nacional, estos nunca cumplieron una finalidad distinta, sino solo fines particulares y fuera de la actividad señalada en el registro del contribuyente. Por otro lado, los registros contables demuestran que el mismo tampoco ingreso como activo en los estados financieros, en consecuencia no existe obligatoriedad de facturar y pagar nuevamente ingresos.

5. Por la actividad de la empresa. En las obligaciones tributarias no está habilitada la actividad de venta de vehículos, ya que la actividad principal del tercero interesado, es el comercio minorista, es decir la venta al por menor de otros productos en almacenes especializados y que fue cambiada el 23 de mayo de 2012 y no puede retrotraerse sus efectos jurídicos a situaciones pasadas. Entonces no es concebible que se pretenda cobrar impuestos cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales como pretende establecer el ente fiscal, ya que de lo contrario hubiese consignado el número de NIT para beneficiarse del crédito fiscal, este vehículo evidentemente fue objeto de transferencia, empero por no cubrir las expectativas del demandante y por desperfectos y prueba de ello es el monto establecido en la minuta de transferencia, lo que conlleva a afirmar a que incluso hubo pérdida.

6. En base al IVA pagado al momento de desaduanizar. Por otra parte y de corresponder el pago del impuesto que pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se ha contravenido lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, este último señala: "El crédito fiscal computable a que se refiere el artículo 8 inciso a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo...", lo que implica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de confirmar parcialmente el reparo del precio unitario, debió restar el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización y no de manera errónea tomar conjuntamente el costo de la importación sumada al Impuesto al Valor Agregado.

7. En base a la transferencia de bienes inmuebles sujetos registro. De la misma manera y en cuanto al Impuesto a las Transacciones, este se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 del D.S. N° 24054, lo que infiere que los vehículos efectivamente fueron objeto de transferencia, en los precios estipulados en la minutas de cada uno de ellos, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que se debió haber cancelado en el formulario 430, cuando la liquidación al ser competencia de la Administración Tributaria Municipal, es de responsabilidad de esta institución.

8. Señala que las multas por incumplimientos a deberes formales, se debe a que la documentación presentada fuera del plazo constituye contravención. De igual manera se ha incurrido en un error manifiesto al confirmar el ilícito puesto que se señala que se habría presentado la documentación fuera de plazo y parcialmente, sin embargo se debe señalar, que la administración tributaria en su primer requerimiento, indica que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después señala que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prórroga otorgados por la administración tributaria, misma que también cursa en calidad de prueba ante la instancia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en originales, en consecuencia no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente. El Tribunal Constitucional ha emitido la S.C. N° 1724/2010, mediante la cual ha resuelto una acción de amparo constitucional referente a la falta de requerimiento expreso de documentación que tiene que ser tomada en cuenta por el tribunal.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014 y en consecuencia se anule la R.D. N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 30 de mayo de 2014 (fs. 32) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 36 a 43), con los siguientes argumentos:

1. Existió error en la apreciación de prueba y equivocación manifiesta, pues los reparos establecidos en la R.D. N° 693/2013 contiene monto que difieren del inicial. La instancia jerárquica respecto de este argumento vertido señaló lo siguiente:

"vi. En este sentido, de la revisión y compulsas de antecedentes, se evidencia que el 1 de junio de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Orden de Fiscalización 00120FE00143, con un alcance de la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Transacciones, bajo modalidad de Fiscalización Parcial por los períodos de enero, febrero y marzo de 2008; asimismo notificó el Requerimiento F-4003 N° 111607 con el que solicita la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA F-200 e IT F-400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Debito Fiscal IV A, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad (Diario. Mayor), Kardex, Inventarios, Pólizas de Importación (fs. 5 y 8 de antecedentes administrativos), a tal efecto y producto de la revisión de la documentación presentada el 7 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVENC/00935/2012 que señala que se procedió a determinar las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT sobre base cierta y base presunta, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de 237.921 UFV's equivalente a Bs 425.761 importe que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT de los periodos de enero y marzo de 2008 y una deuda tributaria sobre base presunta de 160.006 UFV's equivalente a Bs 286.328 importe que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta por IVA e IT de los periodos de

enero, febrero y marzo de 2008, asimismo ratifica lo expuesto en el Informe CITE: SIN/GDLPZIDF/SFVE/INF/04489/2012, respecto a la forma de determinación del IVA e IT omitido (fs. 195-209 de antecedentes administrativos). vii. Prosiguiendo, se tiene que luego de analizados los descargos presentados a la Vista de Cargo, el 26 de junio de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Williams Julián Vega Orellana, con la R.D. N° 17-00708-13 (CITE: SIN/GDLPZ/DT JC/UJT/RD/0693/2013), que determina sobre base cierta ingresos no declarados por la venta de vehículos una deuda tributaria de 51.473 UFV's equivalente a Bs 94.724 que comprende tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a los Deberes Formales del IVA e IT por el período fiscal de marzo de 2008 (fs. 270-296 vta. de antecedentes administrativos). viii. De la misma forma, se evidencia que como respaldo a sus observaciones sobre base cierta, la Administración Tributaria elaboró el Papel de Trabajo "Detalle de costo total de vehículos importados" (fs. 42 de antecedentes administrativos), que muestra durante los periodos de verificación la importación de cinco (5) vehículos, entre ellos cuatro (4) del tipo Tracto Camión Volvo y un Automóvil, determinando en primera instancia Ingresos por Vehículos importados de Bs 762.165.10; importe que luego de presentados los descargos a la Vista de Cargo fue modificado conforme el Papel de Trabajo "Detalle de ingresos por venta de vehículos importados" (fs. 230 de antecedentes administrativos) a Bs 159.639.33; de lo que se evidencia que el argumento del contribuyente al señalar que no se dedica a la actividad de importación y venta de vehículos, carece de sustento legal, puesto que el inc. a) del art. 3 de la L. N° 843, establece la habitualidad de la venta de bienes muebles de los sujetos pasivos IVA, carácter del contribuyente francamente expuesta y demostrada por los documentos de cargo y descargo presentados, vale decir, que conforme los Detalles de "Costo de Importación de Vehículos Usados" (fs. 44, 54, 64, 74 y 85 de antecedentes administrativos), se evidenció la importación de más de un vehículo, posteriormente y conforme las minutas de transferencia presentados (fs. 232-241 de antecedentes administrativos), se constató la transferencia de dominio de los mismos, perfeccionando de esta manera la habitualidad de la actividad y el nacimiento del hecho imponible conforme el inc. a) del art. 4 de la L. N° 843...".

De lo manifestado precedentemente, resulta evidente la valoración efectuada por la Administración de los descargos presentados por el ahora demandante, mismo que fue detallada y valorada por esta instancia, por lo que los argumentos vertidos no responden a la realidad.

2. En cuanto al balance. La instancia jerárquica señaló lo siguiente:

"ix. Ahora bien, respecto al argumento del contribuyente de que el vehículo "Tracto Camión Volvo VNL64T", fue importado para consumo propio, de la revisión, análisis y verificación de la documentación adjunta a los antecedentes y expediente, no se evidencia documento alguno que permita corroborar lo afirmado por el contribuyente, incumpliendo de esta manera con el art. 76 de la L. N° 2492 (CTB), que señala que quien quiera hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; además que la minuta de transferencia demostró contrariamente a lo afirmado por el contribuyente que operó el hecho generador del IVA e IT por la transferencia de dominio evidenciado. x. Corresponde aclarar a su vez, que lo afirmado por el contribuyente que los documentos de importación del vehículo no cuentan con su NIT, no es prueba suficiente que evidencie que esa importación fue para uso particular, además que la apropiación o no del crédito fiscal IVA de la Póliza de Importación, no inhibe al contribuyente de la obligación de la declaración de los ingresos percibidos y por ello el pago de los impuestos correspondientes por dicha actividad; asimismo, el pago realizado por el Impuesto a las Transacciones conforme el art. 2 del D.S. N° 24054 alegado por el contribuyente, aclarar que dicho pago conforme la misma normativa citada por el contribuyente, corresponde a las transferencias eventuales de inmuebles, y para los vehículos automotores cuando éstos hubiesen estado inscritos al momento de su transferencia en los registros municipales respectivos, además de expresar fáctica mente que si se tratase de la primera venta estas operaciones se considera que forman parte del giro del negocio, quedando gravadas por el Impuesto a las Transacciones establecido en el Título VI de la L. N° 843, es decir por la comercialización de los vehículos...".

Sobre este punto, corresponde señalar que el inc. a) del art. 3 de la L. N° 843, establece la calidad de sujetos pasivos y entre ellas se encuentra, la habitualidad de la venta de bienes muebles de los sujetos pasivos IVA, en tal entendido y ante el reconocimiento del demandante de que el referido vehículo fue transferido a un tercero esta acción se constituye una traslación de dominio o de propiedad, lo que supone que ante la transferencia del referido vehículo el demandante recibió una compensación económica, lo que por ende se constituye en una venta, acción tipificada por las norma antes citada, por lo tanto el argumento del demandante no se adecua a la realidad y pretende hacer incurrir en error.

3. Por la actividad de la empresa, no está habilitada la venta de vehículos. Al respecto corresponde señalar que para la determinación del ingreso por venta del vehículo, se debe considerar la tasa efectiva del IVA (14.94%), concepto distinto al que refiere el contribuyente, quien erróneamente sostiene que realizó el pago del IVA al momento de la nacionalización del vehículo, motivo por el cual no debiera incrementarse el mismo en la determinación del ingreso, sin embargo el pago del IVA al momento de la nacionalización, tal cual sostiene el contribuyente, le da derecho al crédito fiscal por el bien comprado del exterior, pero la venta del mismo cede la obligación al contribuyente del Debito Fiscal IVA, impuesto omitido fiscalizado. Sobre este aspecto, la instancia jerárquica manifestó lo siguiente:

xi. En cuanto al procedimiento de determinación de los ingresos no declarados por vehículos importados, se observa que conforme el Papel de Trabajo "Detalle de ingresos por venta de vehículos importados" (fs. 230 de antecedentes administrativos), en las columnas de determinación de Ingresos según Vista de Cargo, se expone la venta de cinco (5) vehículos, y para la determinación del importe de venta se consideró el valor CIF Aduana, se determinó el Costo Total conforme los detalles presentados por el contribuyente, el crédito fiscal IVA, el Costo Total+ IVA, sobre este último importe se aplicó el 3% correspondiente a la Utilidad y de esta forma determina los Ingresos Totales: luego de presentados y analizados los descargos a la Vista de Cargo; se observa, que se mantiene el reparo por la venta de un sólo vehículo puesto que conforme las Minutas de Transferencia presentadas, se evidenció que solamente el Tracto Camión Volvo VNL64T fue transferido el 18 de marzo de 2008, vale decir la venta se realizó dentro de los periodos comprendidos en la orden de fiscalización; asimismo se observa, que se aceptó el descargo de la Utilidad es decir aplicó al Costo Total de Bs 134.843,95 conforme detalle presentado por el contribuyente el 3% considerado como Utilidad y a este importe aplicó el 14.94% por IVA y así obtener el importe total de ventas que incluye el costo de importación, utilidad y el impuesto de ley. xii. En cuanto al agravio alegado y recurrido respecto al margen de utilidad de 3%, de la revisión de los documentos adjuntos a los antecedentes administrativos, es evidente que el resumen de costo de importación (fs. 43 de antecedentes

administrativos), presentado por el contribuyente muestra el costo de Importación, la utilidad, el IVA e IT: sin embargo, si bien es cierto que de la verificación del porcentaje de utilidad en las importaciones 1 al 15, 23, 23A, 23D y 23E, se evidencia el 3% de utilidad empleada por la administración tributaria, también se observa que para la importación 16/2008, referente al vehículo en cuestión no se registra ninguna utilidad, advirtiendo que la administración tributaria generalizó el porcentaje de utilidad para la importación dentro del período de verificación; aspecto, que no fue justificado limitándose a señalar que el 3% de utilidad fue considerado conforme información del contribuyente, lo que no resulta evidente. xiii. Por tanto, no teniendo la certeza del margen de utilidad de la venta del vehículo, no resulta correcto su aplicación al costo de importación, debiendo modificar el importe de ingresos no declarados bajo consideración que el vehículo fue vendido al precio costo (costo de importación) añadiendo al mismo el IVA, impuesto que debe ser declarado y cancelado al momento de realizada la venta del mismo, en tal sentido la forma del cálculo del Ingreso Total será la sumatoria del Costo de Importación más el Costo de Importación afectado por la tasa efectiva del IVA del 14.94% es decir Bs 134.844 más el 14.94% de Bs 134.844 (Bs 20.145), teniendo el importe de Ingresos por venta de vehículo de Bs. 154.989.7; tendiendo un tributo omitido por IVA de Bs. 20.149 y por IT de Bs 4.650.- xiv. De lo expuesto corresponde modificar el Impuesto Omitido por IVA de Bs 20.767 a Bs 20.149 y por el IT de Bs 4.792 a Bs 4.650, revocando en consecuencia el Impuesto Omitido de Bs 618 (Bs 20.767 Bs 20.149) por IVA y de Bs 142 (Bs 4.792-Bs 4.650) por IT, conforme el siguiente cuadro:

Periodo	Según SIN impuesto omitido (Bs)	Según ARIT Revocado	Según ARIT confirmado	Según AGIT Revocado	Según AGIT Confirmado
Marzo 2008 IVA	20.767	614	20.153	618	20.149
Marzo 2008 IT	4.792	142	4.650	142	4.650

4. Sobre las multas por incumplimiento a deberes formales. Respecto a éste punto, la instancia jerárquica expresó:

“iii. En tal sentido de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el 1 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la Orden de Fiscalización 00120FE00143, además del Requerimiento F-4003 Nc 111607 con el que solicita la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA F-200 e IT F-400, libro de ventas IVA, notas fiscales de respaldo al Débito Fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad (diario, mayor), kardex, inventarios, pólizas de importación (fs. 5 y 8 de antecedentes administrativos); asimismo, y por el mismo requerimiento de información el 25 de junio de 2012, Willians Julián Vega Orellana mediante nota solicita al SIN una copia del Balance de la Gesf1ón 2007, además informa que no se presentó el F-150 en la gestión 2008 y no cuenta con un inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa (fs. 14 de antecedentes administrativos); por tal motivo el 1 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emite el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51929, por la presentación parcial de documentación solicitada mediante requerimiento F-4003 N° 111607, incumplimiento sancionando con una multa de 1.500 UFV's (fs. 31 de antecedentes administrativos). iv. Prosiguiendo se tiene que el 3 de julio de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con el Requerimiento FA003 N° 111709 con el que solicita la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos como ser pólizas de importación, recibos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, Pago de TS, contratos de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones (fs. 16 de antecedentes administrativos): de la misma forma que el anterior requerimiento, el 23 de julio de 2012, Willians Julián Vega Orellana, mediante nota Informa que no se presentó documentos tales como planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las Pólizas C-4269 y C-4270 y las Minutas de Venta de las 6 Pólizas: C- 4269, C-4270, C-9605, C-9607, C-9638 y C-996, documentos que señala serán entregados cuando se los tenga en su poder (fs. 22 de antecedentes administrativos); motivo por el cual, el 1 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emite el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51930, por la presentación parcial de documentación solicitada mediante requerimiento F-4003 N° 111709 respectivamente durante la ejecución de procedimientos de fiscalización en los plazos, medios, formas y lugares establecidos sancionando con una multa de 1.500 UFV's cada una (fs. 32 de antecedentes administrativos). vi. Por todo lo indicado, corresponde confirmar la Resolución ARIT -LPZ/RA 1125/2013, de 4 de noviembre de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del recurso de alzada interpuesto por Willians Julián Vega Orellana, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en consecuencia se revoca parcialmente la Resolución Determinativa No 693/2013, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), por tanto se deja sin efecto la deuda tributaria de 1.444 UFV's, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por la conducta por IVA e IT del período fiscal de marzo 2008 y se mantiene firme y subsistente la deuda tributaria de 50.029 UFV's equivalente a Bs 92.069 importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y multas por incumplimiento a deberes formales por IVA e IT del periodo fiscal de marzo 2008...”.

De lo manifestado por el demandante y de la revisión de antecedentes administrativos se establece, que el sujeto pasivo ahora demandante, incumplió lo dispuesto por el art. 162 de la de la L. N° 2492, que establece que la no presentación de documentación requerida por la Administración Tributaria, se constituye en un incumplimiento formal, contravención que corresponde ser sancionada tal como se expone en el numeral 4.1 del anexo consolidado A de la R.N.D. N° 10-0037-07 con una multa de 1500 UFV's.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Willians Julián Vega Orellana y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014.

III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales responde a fs. 68, con los siguientes argumentos:

1. Sobre la determinación de la base imponible a la que hace referencia el recurrente Vega Orellana Willians Julián. De la confusa demanda contencioso administrativa interpuesta por el contribuyente se debe tener en cuenta que éste manifiesta que existiría una errónea liquidación del IVA sobre Base Cierta, cabe señalar que el contribuyente de forma voluntaria ignora que conforme establece el art. 5 de la L. N° 843, la Base Imponible del IVA está constituida por el precio de venta y no por el costo de Producción o Costo de Importación como quiere hacer creer, toda vez que el primero incluye el margen de utilidad que es el fin perseguido por todo empresario, comerciante o persona natural o jurídica. Por lo que no puede aplicarse la alícuota del impuesto de forma directa al costo o al valor CIF sino que debe adicionarse al costo o valor CIF al margen de utilidad, para obtener el precio de venta que constituye la base imponible del IVA conforme establece el art. 6 de la L. N° 843. Sin embargo, durante la etapa de descargos el contribuyente demostró con minutas de transferencia y pago del IMT, que la transferencia de algunos tracto – camiones y vehículos, que se produjeron en fechas distintas a la pretensión de la administración tributaria, por lo que se procedió a reordenar la venta de los vehículos considerando para la venta, la fecha de la minuta de transferencia, tal como se muestra en el cuadro de la resolución determinativa “Determinación de los Ingresos Mensuales luego de evaluados los descargos”. Asimismo, se observa que la cuenta de inventarios de mercancías en el balance general al 31 de diciembre de 2007 alcanza a Bs 85.956, sin embargo, el estado de resultados del 31 de diciembre de 2007 registra como saldo final Bs 85.140.9; existiendo una diferencia en sus estados financieros de la gestión 2007 y consecuentemente en la gestión 2008, lo que demuestra que la información contenida en estos documentos no son confiables, reales y veraces, debido a una diferencia en el saldo final e inicial de la cuenta de inventarios. En cuanto a que se hubiese considerado en la liquidación ventas de productos importados en el mes de abril y determinado tributo omitido en periodos anteriores a su importación, se debe aclarar que efecto de ésta observación, se procedió a una revisión en la determinación y se procedió al recalcu de la misma, por consiguiente, la determinación de deuda tributaria sobre base presunta de la vista de cargo queda sin efecto para los meses de enero, febrero y marzo de 2008, sin embargo, las unidades importadas según Declaración Única de Importación C 1049 son consideradas como vendidas desde el mes de abril 2008 hasta diciembre de 2008, como se muestra en el cuadro “Determinación de los Ingresos por Producto y Periodo luego de evaluados los descargos”. Sobre la falta de elementos y vicios en la Vista de Cargo, cabe señalar que la misma contiene todos y cada uno de los elementos previstos en la norma legal, no siendo responsabilidad del SIN, que el contribuyente no pretenda entender los mismos, toda vez que ha sido elaborada con absoluta simpleza y claridad, conteniendo además las referencias legales y en estricta aplicación de los: arts. 3, 5, 6 y 12 de la L. N° 843; arts. 12 del D.S. N° 21530; art. 2 del D.S. N° 21532; y R.A. N° 05-418-92.

2. Sobre la valoración de la prueba que alega el contribuyente y la determinación de reparos. El contribuyente señala que existiría error en la valoración de la prueba por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pero se debe considerar al respecto que el contribuyente considera que los bienes importados fueron vendidos en periodos no sujetos a fiscalización, bien pudo haber demostrado estos extremos presentado los registros de movimiento de inventarios donde se reflejen el ingreso, la salida y los datos de la facturación de los bienes observados por la administración tributaria, tomando en cuenta para el análisis el periodo de importación. Cabe notar que en ningún momento se ha objetado el derecho a la presentación de pruebas que tiene el contribuyente, aún si los mismos hubiesen correspondido a periodos distintos a los fiscalizados. Considerando la realidad económica de los hechos analizados, corresponde el pago del IT de carácter nacional, tratándose del giro comercial contribuyente en su calidad de importador y por tratarse de la primera venta en territorio nacional, conforme establece el art. 107 de la L. N° 843 y el tercer párrafo del art. 2 del D.S. N° 24054 de 29 de junio de 1995. Se debe tener en cuenta que el contribuyente se encuentra registrado en el Padrón de Contribuyentes, como sujeto pasivo del IVA y del IT, teniendo como gran actividad comercio mayorista y como segunda actividad. Asimismo, el contribuyente al pretender desvirtuar las pretensiones del SIN contenidas en la vista de cargo, afirma que por la forma de su actividad financiera no se encuentra obligado a la emisión de notas fiscales y que las transacciones que realiza a través de minutas de transferencia, hace una confesión de parte, es decir evidentemente como afirma la administración tributaria, el contribuyente no emitió factura por la venta de tracto-camiones y otros vehículos, en consecuencia se hace pasible a la aplicación del segundo párrafo del art. 12 de la L. N° 843 que señala: “Toda enajenación realizada por un responsable que no estuviera respaldada por las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes determinará su obligación de ingreso del gravamen sobre el monto de tales enajenaciones, sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno”. Es más el contribuyente no registro, ni declaró los créditos fiscales por las importaciones realizadas, porque consideraba que no le correspondía facturar y tampoco facturó la venta de los bienes importados con destino a la comercialización, por lo que cabe señalar nuevamente que la forma de comercialización o de transferencia o la figura legal utilizada no es oponible al fisco, conforme al art. 14 de la L. N° 2492. Consiguientemente, la importación de los vehículos efectuada por el contribuyente durante la gestión 2008 y su posterior venta, respaldada por Minutas de Transferencias presentadas según descargo, demuestran que ha quedado perfeccionado el hecho imponible al momento de la entrega del bien o acto equivalente que supone la transferencia de dominio, la cual debe estar obligatoriamente respaldada por la emisión de la nota fiscal o documento equivalente.

3. Sobre el incorrecto fallo emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0198/2014, con referencia al margen de utilidad del 3% objeto de demanda contencioso administrativa presentada por la administración tributaria.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria aplico indebidamente las normas al caso, dejando sin efecto el importe establecido sobre base cierta de Bs 614; por IVA y Bs 142 por IT, más intereses y sanción por omisión de pago, señalando lo siguiente: “xii. En cuanto al agravio alegado y recurrido respecto al margen de utilidad de 3% de la revisión de los documentos adjuntos a los antecedentes administrativos, es evidente que el Resumen de Costo de Importación (fs. 43 de antecedentes administrativos), presentado por el contribuyente muestra el costo de importación, la utilidad, el IVA e IT; sin embargo, si bien es cierto que de la verificación del porcentaje de utilidad en las importaciones 1 a 15,23, 23A, 23D y 23E, se evidencia el 3% de utilidad empleada por la administración tributaria, también se observa que para la importación 16/2008, referente al vehículo en cuestión no se registra ninguna utilidad, advirtiendo que la administración tributaria generalizó el porcentaje de la utilidad para la importación dentro del periodo de verificación, aspecto, que no fue justificado limitándose a señalar que el 3% de la utilidad fue considerado conforme información del contribuyente...”. La Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que no fue justificada la utilidad del 3%, actuando supuestamente de manera oficiosa cuando ese margen de utilidad es declarado expresamente por el contribuyente

en el resumen de costo de importación-gestión 2008, señalando que ese es el margen de ganancia en los vehículos importados, realizando una confesión espontánea respecto a la utilidad del bien importado y posteriormente, el contribuyente erradamente señala no tener utilidades respecto a la importación del vehículo, aspecto contradictorio pues nunca demostró con documentación que tenga validez legal. No es lógico pensar en invertir capitales en una importación para no generar ingresos, inclusive a pérdida deteriorando el patrimonio propio injustificadamente, la inversión sea a corto o largo plazo, representa colocaciones que la empresa o persona natural realiza para obtener un rendimiento de ellos o bien recibir dividendo que ayuden a aumentar el capital de la empresa.

4. Se tenga presente la confesión espontánea realizada por el contribuyente.

De la revisión de antecedentes administrativos (fs. 43) el propio contribuyente declara en su estructura de costos que su margen de ganancia en los vehículos importados es el 3% realizando una confesión espontánea respecto a la utilidad del bien y tomando en cuenta que la confesión es hecha por la parte en forma libre, sin coacción de ninguna especie y por iniciativa del confesante se convierte en prueba con valor probatorio, lamentablemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria no analizó la estructura de costos cursante a fs. 43 donde el contribuyente realiza una confesión espontánea, extremo que fue argumento del recurso por violación del art. 404-II del CPC.

IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 1 de julio de 2012, la administración tributaria, notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana con la Orden de Fiscalización 0012OFE00143 con alcance de la Verificación a los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las transacciones, bajo la modalidad de Fiscalización Parcial por los periodos de enero, febrero y marzo del 2008, asimismo se notificó el Requerimiento F-4003 N° 111607 con el que se solicita documentación para la verificación.

b) El 3 de julio de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con el Requerimiento F-4003 N° 111709 con el que solicitó la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos como ser pólizas de importación, recibos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, Pago de TS, contratos de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de importaciones.

c) El 23 de julio de 2012, la administración tributaria mediante acta de recepción de documentación, recibió los documentos consistentes en 22 Pólizas de Importación Originales con respaldos, minuta de transferencia origina y estructura de costos por póliza de importación.

d) El 23 de julio de 2012, Willians Julián Vega Orellana mediante nota informó que no presentó documentos tales como planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las Pólizas C-4269 y C-4270 y las minutas de venta de las 6 Pólizas: C-4269, C-4270, C-9607, C-9638 y C-996 documentos que señala serna entregados cuando los tenga en su poder.

e) El 11 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió las Actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51929 y 51930 por la presentación parcial de pólizas de importación solicitadas mediante requerimientos F-4003 N° 111607 y F-4003 N° 111709.

f) El 15 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00935/2012 de 7 de noviembre de 2012, que señala que se procedió a determinar las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT, sobre base cierta y base presunta, estableciendo una deuda tributaria sobre base cierta de 237.921 UFV's equivalente a Bs 425.761; por el IVA e IT de los periodos enero y marzo de 2008 y una deuda tributaria sobre base presunta de 160.006 UFV's equivalente a Bs 268.328; por IVA e IT de los periodos enero, febrero y marzo de 2008.

g) El 26 de junio de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana, con la R.D. N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013, que determina que sobre la deuda tributaria sobre base presunta, el contribuyente no logró desvirtuar los reparos con la documentación suficiente y sobre la deuda tributaria sobre base cierta, conforme a los documentos presentados se reliquidó la deuda eliminado las ventas efectuadas fuera de los periodos fiscalizados, por lo que establece una deuda tributaria sobre base cierta de Bs 92. 901; equivalente a 51.486 UFV's que incluye tributo omitido, interés y sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT del periodo de marzo de 2008.

h) Interpuesto el recurso de alzada contra R.D. N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1125/2013 de 4 de noviembre de 2013 que dispuso revocar parcialmente la R.D. N° 0693/2013 y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

1. Si ha existido un error en la apreciación de las pruebas, puesto que los reparos establecidos en la R.D. N° 693/2013, contiene montos que difieren del inicial, porque advertidos por el demandante de las fechas de transferencia y que la Póliza DUI C-1049 fue desaduanizada, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (R.D. N° 693/2013 anulados) y trasladarlos a los subsiguientes meses.

2. Si la determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos, pero no se consideró que los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y que otorgaron utilidad, puesto que se vendieron con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropió del crédito fiscal.

3. Si en base al balance, se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar conforme establecen el art. 1-c) de la L. N° 843 y art. 1-3 del D.S. N° 21530 y por ello no se inscribió en el libro de compras y ventas IVA, la póliza como crédito fiscal e igualmente en la póliza no se consigna el número de NIT.

4. Si se pretenda cobrar impuestos (IVA) cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales.

5. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha contravenido lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, al no restar al precio unitario, el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización.

6. Si el Impuesto a las Transacciones, se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 párrafo del D.S. N° 24054 y fue pagado en la Administración Tributaria Municipal.

7. Si la administración tributaria al señalar en su primer requerimiento que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después indicar que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prórroga otorgados por la administración tributaria, en razón a ello, no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si ha existido un error en la apreciación de las pruebas, puesto que los reparos establecidos en la R.D. N°693/2013, contiene montos que difieren del inicial, porque advertidos por el demandante de las fechas de transferencia y que la Póliza DUI C-1049 fue desaduanizada, deciden eliminar todos los reparos por este concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (R.D. N° 693/2013 anulados) y trasladarlos a los subsiguientes meses", se debe realizar el siguiente examen de hecho y de derecho:

a) De la revisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00935/2012 de 7 de noviembre de 2012 (fs. 195 a 208 del anexo administrativo 3 y 4) y la R.D. N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013 (fs. 195 a 208 del anexo administrativo 4) se evidencia que los reparos dispuestos por la Autoridad Administrativa Tributaria fue por la importación y venta de vehículos y venta de productos (relojes y calculadoras) y que la parte demandante al afirmar que de la venta de vehículos, los reparos se habrían trasladado a abril (debió decir marzo), no es evidente porque confrontada la vista de cargo con la resolución determinativa, se tiene que la vista de cargo inicio con los cargos de ingresos no declarados, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos a las Transacciones y multa por incumplimiento a deberes formales por el periodo fiscal enero a marzo de 2008 y en la resolución determinativa, luego del periodo probatorio y presentación de descargos, se resolvió declarar la inexistencia de impuesto omitido por los periodos enero y febrero y determinar de oficio sobre base cierta deuda tributaria por los impuestos del IVA e IT del periodo marzo del 2008, asimismo, como manifiesta la parte de demandante, que se habría trasladado los reparos al mes de abril (debió decir marzo), este aspecto no se puede evidencia en obrados puesto que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00935/2012 de 7 de noviembre de 2012, liquida preliminarmente por ingresos no declarados sobre base cierta Bs 781.105; y sobre base presunta Bs 515.511; por el IVA sobre base cierta Bs 99.094; y sobre base presunta Bs 67.016; por el Impuesto a las Transacciones sobre base cierta Bs 22.868; y sobre base presunta Bs 15.465; y por las Actas Contravencionales N° 51929 y 51930 por no presentación de toda la documentación e información requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procesos de fiscalización, verificación, investigación y control en los plazos, formas, medios y lugares por cada acta 1500 UVF, mientras que la R.D. N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013 determina sobre base cierta Bs 29.300 UVF's equivalentes a Bs 59.919 por los impuestos del IVA e IT por el periodo fiscal marzo 2008 y mantiene las multas de las actas contravencionales, no pudiéndose comprobar que haya habido traslado de reparos al mes de abril por la confrontación de cantidades de dinero por deuda tributaria de la vista de cargo y resolución determinativa.

b) En conclusión, por los montos de la vista de cargo y la resolución determinativa y los cuadros que se inscriben en éstos, no se puede evidenciar que haya existido traslado de reparos de los periodos fiscales de enero a febrero a marzo del 2008 y por otra parte al iniciarse el proceso de verificación por unos cargos en la vista de cargo y ser absuelto por la inexistencia de impuesto omitido por los periodos enero y febrero no se puede comprobar que se haya iniciado con unos cargos y sancionarse por otros.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: "Si la determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos, pero no se consideró que los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y que no otorgaron utilidad, puesto que se vendieron con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropió del crédito fiscal", se debe realizar el siguiente análisis:

a) Para resolver este objeto de controversia se debe considerar que los arts. 1, 72 y 74 de la L. N° 843 disponen: 1) "Art. 1°.- Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado que se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el artículo 3 de esta ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la nación; y c) Las importaciones definitivas"; y 2) "Artículo 72.- El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este título, que se denominará impuesto a las transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos..."; y 3) "Artículo 74°.- El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios o en especie devengados en concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, de las operaciones realizadas. En las operaciones realizadas por contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período fiscal. En el caso de transmisiones gratuitas el reglamento determinará la base imponible". De tal forma que el Impuesto al Valor Agregado se aplica a: 1) Las ventas de bienes muebles situados o posicionados en el territorio del país; 2) Los contratos de obras, de prestación de servicios y cualquier prestación relacionada y 3) Las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza y el impuesto a las transacciones grava el ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de comercio, industria, profesión, oficio, alquiler de bienes, obras y servicios y transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos y de cualquier otra actividad lucrativa o no y la base imponible del Impuesto a las Transacciones es la siguiente: 1) El valor total del ingreso bruto en la venta de bienes, retribuciones por servicio, intereses por préstamos; 2) El valor de venta que fijen las partes en las transacciones a título oneroso; 3) El Valor de avalúo que se haga en las transmisiones a título gratuito.

b) En el caso de autos, conforme al período fiscal revisado se tiene que se produjo la importación de 5 Tracto Camiones Volvo de 1996 (1), 1999 (2) y 2000 (1) consignados en las pólizas de importación C-996 de 21 de enero de 2008, C-3009 de 4 de marzo de 2008; C-3014 de 4 de marzo de 2008, C-4269 de 31 de marzo de 2008 y C-4270 de 31 de marzo de 2008 y como conforme al art. 74 de la Ley 843 la base imponible del Impuesto a las Transacciones es el valor total del ingreso bruto en la venta de bienes, por lo que todos fueron considerados como ingresos y no importa aquí si los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y no se apropió del crédito fiscal, puesto que el impuesto a las transacciones grava el ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de comercio, industria, profesión, oficio, alquiler de bienes, obras y servicios y transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos y de cualquier otra actividad lucrativa o no.

3. Sobre el tercer objeto de controversia referido a: "Si en base al balance, se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar conforme establecen el art. 1-c) de la L. N° 843 y art. 1-3 del D.S. N° 21530 y por ello no se inscribió en el libro de compras y ventas IVA, la póliza como crédito fiscal e igualmente en la póliza no se consigna el número de NIT", se debe realizar las siguientes consideraciones de orden legal y de hecho:

a) En el presente caso se debe tener en cuenta por un lado, que el Impuesto al Valor Agregado se aplica a: 1) Las ventas de bienes muebles situados o posicionados en el territorio del país; 2) Los contratos de obras, de prestación de servicios y cualquier prestación relacionada y 3) Las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza y por otro lado, que el balance general es un documento o informe financiero que muestra los activos, los pasivos y el patrimonio con que cuenta cualquier empresa en un momento determinado, ahora bien en el presente caso cursa Balance General, expresado Bolivianos del ejercicio fiscal de 1 de enero al 31 de diciembre de la gestión 2008 (fs. 212-213 del Anexo de Antecedentes Administrativo 4) y el demandante señala que en base al balance, se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar, empero se debe considerar que en caso de autos se trata de importación de vehículos efectuados por el contribuyente y que conforme al art. 25-b) de la Ley General de Aduanas, el IVA en importaciones se considera como un tributo aduanero al igual que el Gravamen Arancelario, y al ser considerado el IVA como un impuesto interno aplicable a las importaciones conforme al art. 6 de la L. N° 843, la base imponible del IVA importaciones está dado por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero. Asimismo, refuerza el anterior razonamiento, el art. 6 del D.S. N° 21530 (sustituido por el D.S. N° 24438 de 13 de diciembre de 1996) establece que la base imponible no incluirá el ICE ni el IEHD, cuando éstos correspondan por la naturaleza del bien importado y el D.S. N° 25870 (Reglamento a la Ley General de Aduanas), en el párrafo séptimo del art. 20 indica que: "...Para la liquidación del IVA y la aplicación de la alícuota porcentual del ICE en el caso de importaciones, la base imponible estará constituida por el valor CIF frontera, más el gravamen arancelario efectivamente pagado, y otras erogaciones no facturadas necesarias para efectuar el despacho aduanero". De tal forma que adicionalmente al gravamen arancelario, se ha gravado también el IVA como un impuesto interno aplicable a las importaciones y que en este caso el señalar que no se incluyó el IVA en el balance general puesto que no se habría apropiado del crédito fiscal, es una afirmación falsa puesto que este debe ser incluido en el balance general sea como venta o compra, en una venta en la cuenta por pagar y en una compra en la cuenta de IVA acreditable, además se ha demostrado dentro del proceso de verificación tributaria que los citados vehículos importados, uno fue vendido en el mismo mes de importación y los otros en posteriores fechas.

b) En conclusión, el aseverar que no se ha incluido el IVA en el Balance General puesto que no se habría apropiado del crédito fiscal, es una afirmación falsa puesto que este debe ser incluido en el balance general sea como venta o compra, en una venta en la cuenta por pagar y en una compra en la cuenta de IVA acreditable y además uno de los vehículos importados fue vendido en el 18 de marzo del 2008 correspondiente a la Póliza N° C-3014.

4. En relación al cuarto objeto de controversia referido a: "Si se pretenda cobrar impuestos (IVA) cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales", se debe considerar lo siguiente:

Sobre este punto de controversia, en los acápites anteriores se ha establecido que al período fiscal revisado (enero, febrero y marzo del 2008) se produjo la importación de 5 Tracto Camiones Volvo de 1996 (1), 1999 (2) y 2000 (1) consignados en las pólizas de importación C-996 de 21 de enero de 2008, C-3009 de 4 de marzo de 2008; C-3014 de 4 de marzo de 2008, C-4269 de 31 de marzo de 2008 y C-4270 de 31 de marzo de 2008, de los cuales, uno de los vehículos importados fue vendido en el 18 de marzo del 2008 correspondiente a la Póliza N° C-3014,

de tal forma que no se puede afirmar que los vehículos fueron importados vehículos con fines particulares y no comerciales, cuando se transfirió uno en el mes de marzo del 2008 y los otros en meses posteriores.

5. En relación al quinto objeto de controversia referido a: "Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha contravenido lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, al no restar al precio unitario, el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización", se debe realizar el siguiente análisis:

a) En el tercer punto de controversia se había señalado que se debe considerar que en el caso de autos se trata de importación de vehículos efectuados por el contribuyente y que conforme al art. 25-b) de la Ley General de Aduanas, el IVA en importaciones se considera como un tributo aduanero al igual que el Gravamen Arancelario, y al ser considerado el IVA como un impuesto interno aplicable a las importaciones conforme al art. 6 de la L. N° 843, la base imponible del IVA en importaciones está dado por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero, de tal forma que al IVA pagado en la importación está dado por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, por lo que ha momento de producirse la importación se establece un determinado costo al cual se añade el IVA para la venta en el mercado interno.

b) De modo tal, que en el presente caso, no se ha infringido el art. 8-a) de la L. N° 843 ni el art. 8 del D.S. N° 21530 (Reglamento del Impuesto al Valor Agregado), puesto que al costo total de la importación donde se incluye el IVA CIF frontera, que constituye el precio de venta se aplica la alícuota del 13% del IVA se debe añadir la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período, por ello, el art. de la L. N° 843 claramente establece: "A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los arts. 5 y 6, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el art. 15. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período", se debe añadir a lo razonado, que en el presente caso, el contribuyente confunde el débito fiscal con crédito fiscal para la venta de los vehículos importados, que efectivamente fueron vendidos uno en el mes de marzo y los restantes cuatro en meses posteriores al mes de marzo.

6 En relación al sexto objeto de controversia referido a: "Si el Impuesto a las Transacciones, se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 párrafo del D.S. N° 24054 y fue pagado en la Administración Tributaria Municipal", se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y derecho:

Para resolver el objeto de controversia necesariamente se debe hacer referencia al art. 2-b) del D.S. N° 21532 que dispone: "El hecho imponible se perfeccionará...b) En el caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero. Esta previsión alcanza, además del resto de operaciones gravadas por este impuesto, a las operaciones de venta de vehículos automotores que no hubieren estado inscritos anteriormente en los registros de los Gobiernos Municipales o que habiéndolo estado, se trate de su primera venta, sea en forma directa por el propietario, importador, fabricante o ensamblador, o a través de terceros, quedando obligados a presentar sus Declaraciones Juradas en los formularios que al efecto establezca el Servicio de Impuestos Nacionales en los plazos a que se refiere el art. 7 del presente Decreto Supremo. Las transferencias posteriores de estos bienes están gravadas por el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores (IMT)...", de modo tal que al tratarse en el presente caso de la venta directa del importador se debió pagar el Impuesto a las Transacciones por ser la primera venta y posteriormente el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores, lo que no ocurrió y más bien el contribuyente al realizar la transferencia mediante minutas pago directamente el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores.

7. Sobre el séptimo objeto de controversia relacionado a: "Si la Administración Tributaria al señalar en su primer requerimiento que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después indicar que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prórroga otorgados por la administración tributaria, en razón a ello, no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente", se debe indicar lo siguiente:

a) Efectuada la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que al requerimiento N° 00111607 de 1 de junio de 2012 de la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se solicitó entre otra documentación: Pólizas de Importación, kardex e inventarios, a este requerimiento el contribuyente, solicitó mediante NUIT 5643 GDLP de 8 de junio de 2012 la ampliación del plazo (Carta de ampliación de plazo para presentación de documentación), a lo cual la administración tributaria mediante proveído 24-0776-12 de 14 de junio otorgó una ampliación de plazo hasta el 22 de junio de 2012 y por acta de recepción de 22 de junio de 2012 entre otra documentación, no se presentó el kardex e inventarios de los vehículos importados y solo se presentó la póliza de importación C-1049 incurriéndose en la infracción del numeral 4 deberes formales relacionados con el deber de información, sub numeral 4.1 entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos de la R.N.D. N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. Por otro lado, mediante requerimiento N° 00111709 de 1 de junio de 2012 de la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se solicitó: Documentos de respaldo de las importaciones de los vehículos, detallando pólizas de importación, recibos de almacenaje, cuadro detalle de los costos del vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, contrato de venta de vehículos protocolizados y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones y margen de utilidad de otras importaciones, a la cual el contribuyente solicitó ampliación de plazo concediéndole la

administración tributaria 3 días, que fue notificada el 18 de julio de 2012, entregando el contribuyente, mediante acta de recepción de 23 de julio de 2012, 2 pólizas de importación, 1 minuta de transferencia y estructura de costos por póliza de importación y resumen, y posteriormente mediante Acta de Recepción de 25 de julio de 2012, fuera de plazo se presentó 6 pólizas de importación de tal modo que no se presentó las pólizas de importación y minutas restantes de los vehículos importados, solicitadas por la administración tributaria dentro del plazo establecido, entre la documentación más importante y por ello, se infringió el numeral 4 Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información, sub numeral 4.1 entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos de la R.N.D. N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, labrándose 2 Actas de Contravenciones Tributarias N° 00051929 y 00051930.

b) En conclusión, el contribuyente solo presentó parte de la documentación solicitada por la administración tributaria en los requerimientos N° 00111607 de 1 de junio de 2012 y N° 00111709 de 1 de junio de 2012 de la Jefatura del Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dentro de los plazos establecidos, configurándose la comisión de la contravención tributaria prevista en la R.N.D. N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 (numeral 4 sub numeral 4.1) que se inscribieron en las Actas de Contravenciones Tributarias N° 00051929 y 00051930.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 30, interpuesta por Williams Julián Vega Orellana contra la Autoridad General de Impugnación y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0158/2014 de 4 de febrero del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



555

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

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Cochabamba dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Mónica Sabby Fernández Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 5 a 8, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 32 a 37; réplica de fs. 57 a 58; duplica de fs. 62 a 63; autos para sentencia de fs. 64; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Regional Cochabamba dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Mónica Sabby Fernández Chávez dentro del plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a. Como antecedentes del caso refiere que, el caso tuvo su origen en la denuncia formulada por el SENASAG, mediante Carta N° SENASAG/JDC/190/2012, solicitando se realice una investigación interna correspondiente a la importación de arroz artificial por el operador Choi Minkyung, por no contar con el permiso de inocuidad alimentaria, analizado el caso, se emitió las diligencias necesarias, debido a los descargos presentados por el propietario y la Agencia Despachante Rojim & Asociados Ltda., se elaboró el Acta de Intervención GRCBAC-

0014/2013, estableciéndose la presunta comisión de contrabando contravencional, una vez valorados los descargos presentados se emitió resolución sancionatoria GRCGE-ULECR N°013/2013, declarándose probada la comisión de contrabando contravencional atribuido a Choi Minkyung, sancionándosele con la suma de \$us. 4669.26.

b. Acto que fue recurrido ante la Autoridad Regional de impugnación tributaria, que pronuncio Resolución dealzada ART-CBA/RA 0623/2013, revocando totalmente la resolución sancionatoria con el fundamento de que la tramitación de la DUI para la importación de la mercancía cumplió con todos los procedimientos y requisitos necesarios establecidos en la legislación vigente, para concluir con su despacho y liberación, criterio que sería erróneo, siendo que el despacho aduanero de asignó al canal verde, que significa que la declaración no se ha seleccionado para ningún otro canal, por lo que la Administración aplicó lo establecido en el art.106 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aspecto que no fue considerado por la autoridad regional, siendo que dicha resolución afectaba los intereses de la administración se interpuso recurso jerárquico, solicitando se emita resolución anulando la resolución de alzada y se confirme la resolución sancionatoria, sin embargo la autoridad general con criterio similar al inferior no confirmó la resolución sancionatoria.

c. Refiere que en el presente caso el bien jurídico que se protege es la seguridad en los documentos emitidos por los funcionarios públicos, dada su importancia y trascendencia en el tráfico jurídico, en ese sentido el documento es prueba de los hechos que narra, permite que al momento de actuar como prueba puede ser valorado de forma distinta, coligiéndose que el documento oficial tienen una cualidad especial y privilegiada derivada del ejercicio de una potestad otorgada por la ley a ciertos funcionarios. Para tal efecto, corresponde establecer: son documentos oficiales;1) Los autorizados por funcionarios públicos competentes con las formalidades requeridas por la ley; 2) Las certificaciones de dichos documentos expedidas en forma legal; 3) los registros oficiales y las certificaciones de los asientos que obren en los mismos expedidos por funcionarios que los tuvieron a su cargo.

d. Por otra parte establecer el carácter oficial del documento que viene determinado por la esfera en que se produce y por el sujeto u órgano del cual emana su formación, sea que este actué en función de creador del tenor completo del documento, sea que lo haga en función de otorgador de autenticidad; a ello tiene que unirse en lo que atañe a su validez del documento para producir sus efectos a observancia de las formalidades legalmente prescritas para que esté dotado de la autenticidad oficial que los presente como veraces. En ese sentido, la primera cuestión a dilucidar, es conocer si quien emite el documento es o no un servidor público, para ello deberá entenderse por servidor público, toda persona que tenga funciones determinadas y que se encuentre dentro de los alcances de la L. N° 1178, Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, Cód. Pen., D.S. N° 23318-A de 3 de noviembre de 1991 y su modificatorio de 9 de junio de 2001.

e. La AGIT no se pronunció sobre la validez del documento aportado en fotocopia simple, por la Agencia Despachante Rojim & Asociados y de la validez del documento modificado o alterado en cuanto a la fecha, sin haber sido objeto de convalidación, que al respecto la jurisprudencia establece que: "la fotocopia no surte efectos legales, si no está autenticada por un funcionario público autorizado" "la reproducción mecánica o fotocopia para merecer fe y eficacia jurídica debe estar debidamente autenticada", el documento oficial original alterado o modificado del permiso de inocuidad alimentaria que se adjuntó, conforme se evidencia, la palabra alteración designa en su acepción primaria, la acción de "cambiar la esencia o forma de una cosa" alterar es modificar o transformar, convertir una cosa en otra, alterar un escrito equivale a mudar su apariencia o sentido mediante la adición o sustracción de signos o elementos. Estas alteraciones pueden ser esenciales o accidentales, según afecten o no el contenido intelectual o ideal del escrito. Pueden ser también una u otras, intencionales o no intencionales. A pesar de estos aspectos mencionados, estando plasmados en los antecedentes la AGIT confirmó la resolución de alzada, afectando una incorrecta apreciación y vulnerando el alcance legal de la L. N° 2351 en su art. 31 relativa a la corrección de errores, el art. 56-I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo, art. 181-b)-II de la L. N° 2492 y el art. 45 de la Ley General de Aduanas.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULE-N° 013/2013 de 23 de diciembre.

II. Contestación de la demanda.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por Decreto de 29 de junio de 2014 (fs. 14) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 32 a 37), con los siguientes argumentos:

a. Señaló que de la revisión de antecedentes, se advirtió que la ADA Rojim & Asociados Ltda., tramitó la DUI C-12587 de 20 de marzo de 2012, por su comitente Choi Minkyung, para la importación 180 bolsas conteniendo arroz artificial para galletas; el 13 de abril de 2012, el SENASAG mediante nota CITE:SENASAG/JDC/190/2012, denunció la liberación de producto sin inspección para despacho definitivo o provisional, refiriendo que realizada la inspección evidenció que la mercancía no contaba con el certificado sanitario de origen y tampoco el etiquetado complementario, por lo que sus técnicos no suscribieron el despacho definitivo o provisional correspondiente; por su parte la Administración Aduanera ante la denuncia, el 25 de mayo de 2012, solicitó a la ADA Rojim y Asociados Ltda., que presente documentación original de respaldo a la citada DUI; requerimiento que fue atendido el 28 de mayo de 2012 remitiendo la Carpeta N° 8361088394296.

b. El 12 de junio de 2012, la Administración Aduanera notificó a la ADA Rojim & Asociados Ltda., con la Diligencia Informativa N° AN-GRCGR-UFICR-004/2012 indicando que en la DUI C-12587 se estableció incumplimiento de los arts. 111-k); 119-111, del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 (RLGA), por detectar observaciones en el Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 82054 y el Informe Técnico-Inspección Sanitaria a Importadores N° 45104; que la salida de la mercancía fue el 20 de marzo de 2012, y la autorización del SENASAG el 11 de mayo de 2012; es decir, 52 días después de dicha salida; en ese entendido, posteriormente se emitieron otras diligencias informativas notificadas a la ADA Rojim & Asociados Ltda. y al SENASAG, solicitando a ambas explicaciones

complementarias, las que fueron respondidas, de cuyo análisis, la administración aduanera el 17 de mayo de 2013, notificó al representante de la referida ADA, con el acta de intervención contravencional GRCBA-C-0014/2013 de 13 de marzo de 2013, señalando que, se presume la comisión de contrabando contravencional, de conformidad a lo dispuesto en el art. 181-b) de la L. N° 2492, otorgando el plazo de tres días hábiles para la presentación de descargos. El 22 de mayo de 2013, la ADA Rojim & Asociados Ltda., reiteró sus descargos presentados el 15 de junio y 28 de agosto de 2012, sosteniendo que la mercancía del importador Choi Minkyung, se ajusta a los requisitos sanitarios correspondientes; entregándose el Informe Técnico Inspección Sanitaria N° 45104, que en original se encuentra en la Aduana autorizando la importación; que la supuesta contravención aduanera del inventado proceso no tiene asidero legal, vulnerando sus derechos constitucionales, que además no puede basarse en un acta de intervención imprecisa, carente de formalidades, con vacíos legales, considerando que por más de un año le tomó a la Administración Aduanera elaborar dicha acta, sin elementos de juicio ni calificación de la conducta, tampoco existe tipicidad, elemento esencial en la infracción tributaria, y solicitó la anulación del acta de intervención.

c. El 19 de julio de 2013, la Administración Aduanera, emitió el Informe AN-GRCG-UFICR-068/2013, el cual concluye que los argumentos de la citada ADA, no son suficientes para desvirtuar las observaciones establecidas en el Acta de intervención GRCGR-C-0014/2013 (debió decir GRCBA-C-0014/2013), sobre la falta de presentación del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 82054, para a DUI C-12587, en consecuencia, el 19 de agosto de 2013, se notificó a la ADA Rojim & Asociados Ltda., con la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 013/2013 que declaró probado el contrabando contravencional según la citada Acta de Intervención Contravencional en consecuencia sanciona a Minkyung Choi con la multa de \$us.4.669,26; igual al 100 % del Valor CIF de las mercancías objeto de contrabando; asimismo, ratificó la responsabilidad solidaria e indivisible de die a ADA, por contravención tributaria de contrabando por la tramitación de la DUI-1 12587 de 20 de marzo de 2012.

d. Bajo ese análisis estableció que según la normativa citada, para la importación de la mercancía consistente en: arroz artificial marca Samsung con Lote N° 20111007, según la DUI C-12587 de 20 de marzo de 2012, requería como documentación de soporte el Certificado de Inocuidad Alimentaria, radicando la controversia en el cumplimiento o no por la ADA la presentación de dicho certificado observado, por cuya causa la administración estableció la contravención aduanera por contrabando; en ese entendido, correspondió realizar el análisis respectivo que permita establecer si dicho requisito fue cumplido o no.

e. En primera instancia, se tiene que la mercancía importada por el Operador Choi Minkyung, bajo la Partida Arancelaria 1904900000, conforme a lo dispuesto por los arts. 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 (RLGA) establecen como documento soporte el Certificado de Inocuidad Alimentaria; de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la ADA Rojim & Asociados Ltda., en el trámite de la DUI C-12587 de 20 de marzo de 2012, presentó el respectivo Permiso del Certificado de Inocuidad Alimentaria N° 82054 emitido por el SENASAG el 6 de marzo de 2013, certificado que fue observado por la Administración Aduanera, al establecer enmiendas o sobre posición en la fecha de autorización para el despacho definitivo, que no se identifica sello, firma del Jefe Distrital y fecha, de igual manera el SENASAG denunció que dicha importación no contaba con el precitado Permiso definitivo y que la salida de la mercancía de recinto aduanero fue el 20 de marzo de 2012, y la regularización de la autorización definitiva es de 11 de mayo de 2012.

f. De lo anterior, se advierte que las dos entidades mediante notas responden a las solicitudes de la Administración Aduanera, coincidiendo ambas que el 6 de marzo de 2012 el importador obtuvo el Permiso de Inocuidad Alimentaria N° 82054, para la importación de 180 bolsas de arroz artificial, por Choi Minkyung, y que el 20 de marzo de 2012 en los almacenes de ALBO SA., se efectuó la inspección sanitaria con participación del Inspector de SENASAG, sentado en el informe técnico Form. No 45104; al respecto, cabe aclarar, que de la revisión de los antecedentes administrativos, se tiene que el citado operador para obtener el precitado Permiso N° 82054 presentó previamente el Certificado Sanitario de Origen N° KFDA FID-20111 0- 01815 de 31 de octubre de 2011 (fs. 86 de antecedentes administrativos), el cual evidentemente figura en el referido permiso, que según la ADA fue enviado vía Fax desde origen, y que para verificar su autenticidad se informó el link <http://minwon.go.kr/>, aspecto que también es confirmado por el SENAGAG cuando expresa que, tampoco se pudo verificar dicho certificado mediante los medios electrónicos; por otra parte, se evidencia que el 6 de marzo de 2012, fecha en la que se obtuvo el referido permiso fue validada la DUI C-12587 (fs. 84-86 de antecedentes administrativos), cumpliendo con la formalidades aduaneras vigentes, de lo que se colige que existe coincidencia en la relación de hechos por las dos instituciones.

g. Con relación a las contradicciones del Informe Técnico Inspección Sanitaria Importaciones N° 45104 de 20 de marzo de 2012 (fs. 68 de administrativos) la referida ADA, señala que en el num. 11) Inspección Documental y Observaciones, indica que no cumple con requisitos sanitarios, por presentado el documento sanitario de origen, aspecto que aduce, que no es verídico porque el mismo fue remitido por medios electrónicos; en el num. VIII-concepto final consigna como aceptado; cabe precisar, que de la revisión del mencionado documento, por una parte observa que no se presentó el certificado sanitario de origen; sin embargo, por otra es aceptado, dando su aquiescencia, de lo que colige que existe una contradicción en la decisión de SENASAG, que de alguna manera confirma que el documento observado fue evidentemente ofrecido vía fax, válido, para verificar su autenticidad.

h. En cuanto al argumento de la Administración Aduanera que, observa la existencia enmiendas y sobre posiciones en la fecha de autorización del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 82054 de 6 de marzo de 2012, que no da validez del documento, lo que hace presumir la existencia de dos permisos. Cabe precisar que por su parte el SENASAG, reiteró que el 6 de marzo de 2012 fue emitido el referido permiso, realizándose la inspección de la mercancía el 20 de marzo de 2012, donde no se presentó los certificados sanitarios de origen en formato original, por lo que el trámite quedó observado; que el 11 de mayo de 2012 la ADA presentó dichos documentos subsanando la observación, firmando el inspector en el campo de despacho definitivo, cometiéndose un error al firmar el documento con fecha 20 de marzo de 2012; sin embargo, posteriormente fue enmendado, razón por la que existe copias de ambos documentos de 20 de marzo de 2012 y 11 de mayo de 2012;

i. Asimismo, la ADA Rojim & Asociados Ltda. expone que el mencionado Permiso e Inocuidad de 6 de marzo de 2012, ha sido enmendado por el mismo funcionario del SENASAG, cuando se entregó el certificado original del certificado sanitario de Origen, puesto que originalmente estaba con 20 de marzo de 2012, y se encontraba en poder del SENASAG desde la inspección sanitaria (fs. 26-28 e antecedentes administrativos); además, terminada la verificación por dicha entidad; que en ningún momento, se indicó que la mercancía no podía salir de ALBO SA. y no se efectuó un acta de retención.

j. Del análisis documental se estableció que en el ejemplar del permiso de inocuidad alimentaria presentado por el SENASAG (fs. 19 de antecedentes administrativos) se evidenció que cursa el sello y la firma del inspector de frontera, y la fecha consignada es de 11 de mayo de 2012, pero, ésta se encuentra remarcada; aspecto aclarado por SENASAG mediante Nota CITE: IA-JDC-02-106-2012 (fs. 59-63 de antecedentes administrativos), indicando que el inspector firmó en el permiso de Importación en el campo de despacho definitivo, cometiendo un error al firmar el documento con 20 de marzo de 2012; que posteriormente es enmendado, cuya situación es contraria a lo que se observa del Certificado presentado por la ADA Rojim & Asociados Ltda. (fs. 26 de antecedentes administrativos), en el cual no se advierte ningún remarcado, consignado al reverso del documento la fecha 20 de marzo de 2012. Por otra parte, el Informe Legal N° AN-GRCGR-ULECR N° 0100/2013 de 3 de julio de 2013, se señaló que el permiso de inocuidad alimentaria respecto a la fecha sufrió modificación en cuanto a la fecha original, modificándose la fecha 20 de marzo de 2012 por 11 de mayo de 2012, aspecto que no fue aclarado, corregido o demostrado su procedencia; advirtiéndose que no existen dos documentos del permiso de inocuidad conforme se explicó precedentemente, y el documento que se ofreció en el despacho aduanero es de 20 de marzo de 2012, el cual contiene el sello y la firma del inspector de frontera, y la fecha; en ese contexto, se concluye que el Permiso de Inocuidad Alimentaria N° 82054 emitido por el SENASAG el 6 de marzo y autorizado el 20 de marzo de 2012, para la tramitación de la DUI C-12587 de 20 de marzo de 2012, es válido y legal, puesto que sus observaciones fueron causadas por modificaciones en este documento por el SENASAG.

k. Asimismo, habiéndose establecido que la fecha correcta del precitado permiso, corresponde al documento presentado por la ADA Rojim & Asociados Ltda., es decir, el 20 de marzo de 2012; que analizando el despacho aduanero, toda vez que la observación de la administración aduanera fue la falta del certificado de inocuidad, por lo que estableció el contrabando, se evidencia que la referida ADA, cumplió con dicho requisito establecido por los Artículos 111 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante D.S. N° 25870 (RLGA), al presentar de manera oportuna el mencionado certificado, otorgado por la entidad correspondiente (SENASAG) documento soporte de la declaración de mercancías; el cual está consignado en la página de documentos adicionales (fs. 84-86 y 34 de antecedentes de hecho y 7 del expediente), por lo que el despacho aduanero se realizó con el respectivo levante y la liberación de la mercancía en vigencia de dicho certificado.

l. Finalizó manifestando que los actuados de la administración aduanera expresarían presunciones sin respaldo, la igual que los argumentos de su demanda, que también expresan errores incongruentes, como el hechos de hacer mención a la ARIT que no son explicados o desvirtuados en la demanda, asimismo no se demostró la errada interpretación que hubiera incurrido la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales sin exponer razones de carácter jurídico por las cuales se cree que su pretensión no fue valorada correctamente, que no se puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, más aun cuando la resolución jerárquica se encuentra debidamente fundamentada, citando asimismo las Sentencias Nos. 238/2013 de 5 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, 215/2013 de 26 de junio emitidas por el Tribunal supremo de Justicia como jurisprudencia, ratificándose inextenso en cada uno de los argumentos de la resolución jerárquica.

2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2014 de 31 de marzo.

III. Respuesta del tercero interesado.

3.1 Fundamentos del tercer interesado.

El tercer interesado Juana Teodora Jiménez de Rodríguez en su calidad de Agente Despachante de Aduana Rojim & Asociados se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, por memorial que cursa a fs. 19 a 26 subsanada a fs.44, con los siguientes fundamentos:

a. Refiere que la demanda planteada por la parte actora no tiene ningún fundamento de derecho, cuyo objetivo es dilatar el proceso, puesto que de los antecedentes se tiene que la DUI C-12587 de 20 de marzo de 2012, que ampara la legal importación de arroz de origen chino, que por su tipo requería Certificado de Inocuidad Alimentaria, emitido por el SENASAG, documento que generó la controversia, sin embargo, este documento fue registrado en la página de documentos adicionales, como dicta la norma aspecto que ha sido demostrado y advertido por la Autoridad de Impugnación Tributaria, que respaldó plenamente su posición, de que no se puede iniciar un proceso Contravencional al amparo del art. 181-b) porque la mercancía objeto del proceso contaba con la DUI, se pagaron los tributos correspondientes y se cumplieron las formalidades aduaneras.

b. Con relación a la modificación de la fecha del Certificado de Inocuidad señaló, que el mismo fue emitido por el SENASAG el 6 de marzo y autorizado el 20 de marzo de 2012, el cual tiene firma de inspector de frontera siendo válido y legal puesto que sus observaciones fueron causadas por modificaciones en el documento por el SENASAG de forma posterior a la validación de la DUI el 11 de mayo de 2012, por tanto no hay elementos para configurar el ilícito aduanero, que fueron evaluados por la AGIT en la resolución impugnada, precautelando la seguridad jurídica y el derecho a la defensa.

c. Asimismo sostuvo, que la administración aduanera, hizo uso y abuso de las facultades que le otorga la ley de aduanas y el código tributario, al haber realizado procedimiento contravencional cuando la mercancía estaba amparada por la DUI, más aun cuando la resolución sancionatoria fue emitida sin agotar las vías de comprobación necesaria para determinar la contravención vulnerando principios fundamentales, como es del debido proceso, seguridad jurídica, verdad material, derecho a la defensa, presunción en favor del sujeto pasivo, y buena fe, denostándose que la AGIT de la revisión de los antecedentes ha llegado a la verdad material, por lo que se dejó sin efecto la resolución sancionatoria.

3.2 Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2014 de 31 de agosto, más la calificación de daños y perjuicios causados.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, de los cuales solo constan actuados en instancia recursiva, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa, extractados de la resolución jerárquica:

a) El 13 de abril de 2012, el SENASAG mediante nota CITE:SENSAG/JDC/190/2012 de 10 de abril de 2012, dirigida a la Gerencia Regional de la Aduana Interior de Cochabamba, denunció la liberación de producto sin inspección para despacho definitivo o provisional, refiriendo que según el Permiso de Importación N° 82054, se introduce al país el Lote de arroz artificial marca Samsung con N° 20111007 importado por Choi Minkyung; realizada la inspección no tiene el Certificado Sanitario de Origen y tampoco el etiquetado complementario, consecuentemente los técnicos de SENASAG no suscriben el despacho definitivo o provisional correspondiente, comprometiéndose el importador subsanar dichas observaciones; sin embargo, se evidenció que la mercancía ya fue liberada sin cumplir normas sanitarias: aclarando que en un caso similar el 7 de marzo de 2012 también elevaron denuncia (fs. 4 de antecedentes administrativos).

b) El 25 de mayo de 2012, la Administración Aduanera mediante nota s/n solicitó a la ADA Rojim & Asociados Ltda., la documentación original de respaldo de la DUI C- 12587 de 20 de marzo de 2012; requerimiento atendido el 28 de mayo de 2012 mediante Cite N° 105/2012 con la que remitió la Carpeta N° 8361088394296 (fs. 6-23 de antecedentes administrativos). El 12 de junio de 2012, la Administración Aduanera notificó a la ADA Rojim & Asociados Ltda., con la Diligencia Informativa N° AN-GRCGR-UFICR-004/2012, por la que hace constar que, como consecuencia de una denuncia del SENASAG, se realizó el examen documental de la DUI C-12587 de 20 de marzo de 2012, que ampara la importación de arroz artificial para galletas, estableciendo el incumplimiento de los arts. 111-k); 119-111, del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por D.S. N° 25870 (RLGA), debido a que se observó en el permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 82054, enmiendas o sobre posición en la fecha de autorización para el despacho definitivo, tampoco se identifica sello, firma del jefe distrital y fecha; de igual manera, observó el informe técnico- inspección sanitaria a Importadores N° 451 por contradicciones; asimismo, indica que la citada DUI fue asignada a canal verde por lo que la salida de la mercancía fue autorizada por ALBO S.A. el 20 de marzo de 2012, y la autorización del SENASAG el 11 de mayo de 2012; es decir, 52 días después de dicha salida, y solicitó a la referida ADA una explicación complementaria, documentos y otras pruebas a presentarse en tres días (fs. 251 de antecedentes administrativos). En la misma fecha, la administración aduanera emitió la Diligencia Informativa AN-GRCGR-UFICR-035/2012, dirigida al SENASAG, solicitando una explicación complementaria, respecto a las observaciones del permiso de inocuidad alimentaria de Importación N° 82054, donde se evidenció enmiendas y sobreposiciones en la fecha del despacho definitivo y no identifica el sello y firma del jefe distrital ni la fecha de emisión y por las contradicciones e inconsistencias del Informe Técnico N° 45104 (fs. 33 de antecedentes administrativos). El 18 de junio de 2012, la ADA Rojim & Asociados Ltda., mediante Nota Cite N° 123/2012, realizó una explicación complementaria sobre la DUI C-12587, ' exponiendo que el 6 de marzo de 2012 el importador obtuvo el Permiso de Inocuidad Alimentaria N° 82054, para la importación de 180 bolsas de arroz artificial, presentando el Certificado Sanitario de Origen N° KFDA FID-201110-01815 de 31 de octubre de 2011 enviado vía Fax desde origen, aclarando que para verificar la autenticidad de dicho certificado el link es <http://minwon.go.kr/>, documento que en fotocopia se encuentra en la carpeta de la referida DUI. Prosigue indicando que el 20 de marzo de 2012 en los almacenes de ALBO SA, se efectuó la inspección sanitaria con el Inspector de SENASAG, sentado en el Informe Técnico Form. N° 45104, en cuyo numeral inspección documental y observaciones, indica que no cumple con requisitos sanitarios, por no haber presentado el documento sanitario de origen, aspecto que no es verídico por lo explicado anteriormente; en el Numeral VIII-concepto final consigna como aceptado; en la misma fecha se procedió a la validación del trámite citado, cumpliendo con la formalidades aduaneras vigentes. En ese sentido, expone que el mencionado permiso de inocuidad de 6 de marzo de 2012, ha sido enmendada por el mismo funcionario del SENASAG, cuando se les entregó el certificado original del certificado sanitario de origen, porque originalmente estaba con 20 de marzo de 2012, ya que el documento original se encontraba en poder del SENASAG desde la Inspección Sanitaria. En el Informe Técnico -Inspección Sanitaria a Importadores N° 45104 de 20 de marzo de 2012, se observa que no se presentó Certificados Sanitarios de Origen, siendo falso porque se ofreció vía Fax de origen, cuya vía electrónica es válida; además se indica el Link para verificar vía Internet, por tanto no es congruente el informe técnico; añadió que, es evidente que la citada DUI sujeta a canal verde, terminada la verificación por SENASAG, en ningún momento indicó que la mercancía no podía salir de ALBO SA. y tampoco se efectuó un Acta de Retención como manda el D.S. N° 25729 y el Manual de Medidas Sanitarias de Importación, de lo contrario no se hubiese autorizado la salida de la mercancía (fs. 26-28 de antecedentes administrativos).

c) El 20 de julio de 2012, SENASAG mediante nota CITE: JDC-02-099-2012, responde a la referida solicitud, la cual señala que el 20 de marzo de 2012, se realizó la inspección de la mercancía en recinto aduanero mediante el precitado Informe Técnico, donde evidentemente se menciona, que no cumple con los requisitos documentales, debido a que en ese momento no se presentó los certificados sanitarios de origen en formato original, por lo que el inspector no firmó el permiso de importación en ninguno de los campos despacho provisional o definitivo, hasta que subsane esa observación, situación informada a la ADA. Durante el período comprendido entre el 20 de marzo de 2012 a

10 de mayo de 2012 dicha ADA y el representante de la empresa importadora, no podían regularizar la observación; porque no presentaban los documentos originales, tampoco se pudo verificar dichos documentos mediante los medios electrónicos <http://minwon.gokr/>; en ese entendido, no se firmó el despacho provisional o definitivo y se mantuvo la mencionada observación. concluye que el referido permiso, se firmó el 11 de mayo de 2012, al haber sido subsanadas, las observaciones en esa fecha, dejando constancia en el reverso de referido permiso; en consecuencia, la mercancía debería haber salido del recinto aduanero en fechas posteriores a esa (fs. 41-54 d~ antecedentes administrativos).

d) El 31 de julio de 2012, la Administración Aduanera notificó al SENASAG, con la Diligencia Informativa N° AN-GRCGR-UFICR-064/2012, indicando que analizada la documentación presentada por dicha entidad y la ADA Rojim & Asociados Ltda., establecieron observaciones como diferencias y sobre posiciones en el referido permiso, que hace presumir la existencia de dos documentos; asimismo, del citado Permiso enviado por ambas instituciones, se verificó que la firma y fecha no corresponde al documento original que cursa en la carpeta de la DUI C-12587. En ese sentido, esa institución permitió continuar la autorización el 11 de mayo de 2012 a través del mencionado Permiso, contradiciendo la denuncia realizada por SENASAG; en consecuencia, solicitó aclaración complementaria sobre las observaciones descritas (fs. 59-63 de antecedentes administrativos).

e) El 3 de agosto de 2012, mediante nota CITE:IA-JDC-02-106-29012 el SENASAG responde, manifestando que la documentación enviada el 17 de julio de 2012, en respuesta a la Diligencia Informativa N° AN-GRCGR-UFICR-035/2012 es auténtica y se encuentra en su institución; reiteró que como ya se explicó el 6 de marzo de 2012 fue emitido el citado permiso, para el importador Choi Minkyung, realizándose la inspección de su mercancía el 20 de marzo de 2012, donde no se presentó los certificados sanitarios de origen en original, por lo que el trámite quedó observado, siendo evidente que el 11 de mayo de 2012 en horas de la mañana la ADA presentó dichos documentos subsanando la observación; en ese entendido, el inspector firmó en el campo de despacho definitivo del permiso de importación, cometiéndose el error al firmar el documento con 20 de marzo de 2012; sin embargo posteriormente fue enmendado, razón por la que existe copias de ambos documentos de 20 de marzo de 2012 y 11 de mayo de 2012; añade que, es evidente que la ADA completó su documentación para regularizar las observaciones el 11 de mayo de 2012 y como establecen los procedimientos una vez regularizado lo observado, se debe firmar el Despacho Definitivo (fs. 45-47 de antecedentes administrativos).

f) El 21 de agosto de 2012, la Administración Aduanera notificó a la ADA Rojim & Asociados Ltda., con la Diligencia Informativa N° AN-GRCGR-UFICR-074/2012, indicando que cursa en los documentos de respaldo de la DUI C-12587 la copia original de los precitados permiso e informe técnico, debido a que cualquier alteración o sobre posición pueden invalidar el valor de los documentos originales, se remita una copia legalizada por SENASAG de los dos documentos (fs. 65 de antecedentes administrativos). El 30 de agosto de 2012, la ADA Rojim & Asociados Ltda., con nota Cite N° 190/2012 de 28 de agosto de 2012, entregó a la Aduana Nacional los documentos requeridos, aclarando que el error nace en el momento de la Inspección Sanitaria N° 45104 de 20 de marzo de 2013, porque no correspondía la frase "No presentó Sanitaria de Origen", puesto que el documento se presentó en el momento de la emisión del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 82054 de 6 de marzo de 2012 via Fax y el Link de la Web, para que se verifique su autenticidad, faltando que lleguen los originales, que fueron entregados posteriormente por el importador a SENASAG; en ese sentido, aduce que no entienden el propósito de dicha entidad, al dar validez a una enmienda en un documento oficial y no así a un documento emitido por ellos, pero con datos correctos (fs. 66-69 de antecedentes administrativos). El 17 de mayo de 2013, la Administración Aduanera notificó al representante de la ADA Rojim & Asociados Ltda., con el Acta de Intervención Contravencional GRCBA-C-0014/2013 de 13 de marzo de 2013, el cual señala que el 13 de abril de 2012 SENASAG mediante nota CITE:SENASAG/JDC/190/2012, solicitó a la administración aduanera se realice investigación interna a la importación de arroz artificial por el Operador Choi Minkyung, por no contar con la autorización de acuerdo al Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación N° 82054; hace una relación de las Diligencias Informativas Nos. AN-GRCGR-UFICR-004/2012; 035/2012, 064/2012 y 074/2012, y las respuestas a éstas por la citada ADA y el SENASAG sobre las observaciones establecidas en dicho permiso y el informe técnico; presumiendo la comisión de contrabando contravencional, de conformidad a lo dispuesto en el art. 181-b) de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), otorgando el plazo de tres días hábiles para la presentación de descargos. El 22 de mayo de 2013, la ADA Rojim & Asociados Ltda., reitero sus descargos presentados el 15 de junio y 28 de agosto de 2012, argumentando que la mercancía del importador Choi Minkyung, se ajusta a los requisitos sanitarios correspondientes; entregándose el Informe Técnico Inspección Sanitaria No 45104, que en original se encuentra en la aduana autorizando la importación, quedando pendiente la entrega del documento sanitario de origen con sello seco, que debió llegar posteriormente; agrega que, lo que originó la supuesta contravención aduanera del inventado proceso no tiene asidero legal, que vulnera los principios de objetividad, congruencia, debido proceso, seguridad jurídica y legalidad, considerar que no se puede iniciar un proceso contravencional al amparo del inc. b), del art. 181 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), porque la mercancía tiene DUI, ha pagado; los tributos y cumple con las formalidades aduaneras; aduce que sí, el SENASAG tenía observación al despacho de mercancías debió emitir un acta de retención o un infracción, pero no existen tales hechos solicitando la anulación del acta de intervención.

g) El 19 de julio de 2013, la Administración Aduanera, emitió el Informe AN-GRCGR-UFICR-068/2013, el cual concluye que los argumentos de la ADA Rojim & Asociados Ltda., no son suficientes para desvirtuar las observaciones establecidas en el acta de intervención GRCGR-C- 0014/2013 (debió decir GRCBA- 0014/2013), sobre la falta de presentación del permiso de inocuidad alimentaria debidamente suscrito y autorizado por el SENASAG, para la DUI C-12587, incumpliendo lo dispuesto por el art. 119-111 y IV del Reglamento a la Ley General de Aduanas por la salida de la mercancía (20.03.12) antes de su autorización por SENASAG (11.05.12); asimismo, el referido permiso en fotocopia simple carece de valor legal y el original al haber sufrido modificaciones en la fecha de autorización de 20 de marzo de 2012 por 11 de mayo de 2012, por no convalidarse esta corrección, aspecto que se constituye dentro del tipo legal penal como delito de falsedad material, y recomendó la emisión de la resolución que corresponda.

h) El 19 de agosto de 2013, la Administración Aduanera notificó a la ADA Rojim & Asociados Ltda., con la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 013/2013 que resolvió declarar probado el contrabando contravencional según Acta de Intervención Contravencional AN-GRCBA-C-0014/2013 de 4 de marzo de 2013, por adecuarse a la conducta al ilícito aduanero tipificado en el inc. b) del art. 181 de la L. N°

2492 (Cód. Trib. Boliviano), en consecuencia sancionar a Minkyung Choi con la multa de \$us.4.669,26; igual al 100 % del Valor CIF de las mercancías objeto de contrabando; asimismo, ratificó la responsabilidad solidaria e indivisible de la citada ADA, por contravención tributaria de contrabando por la tramitación de la DUI C- 12587 de 20 de marzo de 2012.

i) El 9 de septiembre de 2013, la ADA Rojim & Asociados Ltda., interpuso recurso de alzada contra la resolución sancionatoria de contrabando contravencional, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0623/2013 de 23 de diciembre, que dispuso revocar totalmente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, el 28 de enero de 2014, la gerencia regional Cochabamba presentó recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2014 de 31 de marzo, que confirmó la resolución de recurso de alzada revocando totalmente la Resolución Sancionatoria (fs.1 a 174 de anexo).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

“si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al confirmar la resolución de alzada vulneró los arts. 31 de la L. N° 2351, 56-I y II de la Reglamentación a la Ley de Procedimiento Administrativo, 181-b)-II de la L. N°2492 y el art. 45 de la Ley General de Aduanas”.

5.2 Análisis y resolución.

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

a. La Administración Aduanera demandante, cuestiona la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que confirmó la resolución de alzada, que resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria GRCGE-ULECR N°013/2013 y considera que sean vulnerados los arts. 31 de la L. N° 2351, 56-I y II de la Reglamentación a la Ley de Procedimiento Administrativo, 181-b) y parág. II de la L. N° 2492 y el art. 45 de la Ley General de Aduanas, asimismo manifestó que la AGIT no se pronunció sobre la validez del documento aportado en fotocopia simple, por la Agencia Despachante Rojim & Asociados y de la validez del documento modificado o alterado en cuanto a la fecha, sin que haya sido objeto de convalidación.

b. Al respecto debemos señalar, que bien la entidad demandante acusó como vulnerado el art. 31 de la Ley de Procedimiento Administrativo, referida a la corrección de errores de los actos administrativos, asimismo el art. 56-I y II del Reglamentación a la Ley de Procedimiento Administrativo, referido a la subsanación de vicios, así como, el art. 181-b) y parág. II la L. N° 2492, que prescribe la prohibición del tráfico de mercancías, sin la documentación legal requerida y de la sanción económica cuando las mercancías no puedan ser comisadas y finalmente el art. 45 de la Ley General de Aduanas, que establece las funciones y atribuciones del despachante de aduana, conforme a los datos del proceso, no se observa vulneración alguna a las precitadas normas, más aun cuando la parte actora, no argumentó de forma precisa, la vulneración acusada, limitándose a realizar reclamos generales sin llegar a una conclusión coherente, por lo que este tribunal no puede corregir la falta de carga argumentativa de la entidad demandante.

c. Respecto a la falta de carga argumentativa, este Tribunal Supremo en la Sentencia N° 238/2013 de 5 de octubre, entre otras estableció lo siguiente: “La resolución jerárquica impugnada contiene afirmaciones claras, dando explicaciones sobre conclusiones que sostiene, por lo que al existir razonamientos concretos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0056/2012, para impugnarla en la vía contencioso administrativa no sólo vasta reiterar las inferencias como argumentos que ya fueron de conocimiento análisis y resolución en sede administrativa sino que el accionante debe demostrar con razonamientos normativos las argumentaciones por los cuales cree que los fundamentos de su acción, (en el caso en análisis, textualmente copiados de los recursos de alzada y jerárquico interpuestos en sede administrativa) son suficientes para modificar o anular la resolución jerárquica que es la que abre la competencia de este tribunal para el conocimiento de la acción contencioso administrativa, por cuanto, tales inferencias reiterativas que se pretenden como argumentos en la acción contencioso administrativa no son gravitantes para desmoronar la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la sentencia administrativa pasada en autoridad de cosa juzgada, por cuanto si bien se tiene la acción contencioso administrativo para la impugnación de la resolución jerárquica, no es menos cierto que esta acción es independiente en sus argumentaciones, puesto que si bien argumentación de la acción permite una pluralidad de pretensiones de validez, ésta debe apoyarse en una pretensión con buenas razones, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de enunciados normativos consista en la demostración de aceptabilidad de la acción o normas de acción(...). En el caso presente, este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción del accionante supra expuesta con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (nemoprocedatiudex iure ex officio) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante” asimismo en la Sentencia N° 510/2013 y 510/2013 de 27 de noviembre, se señaló: “Al respecto es necesario aclarar, que así como es deber de la autoridad administrativa el fundamentar sus fallos, es deber del actor en la demanda contencioso administrativa, establecer y demostrar con argumentos apropiados, sólidos la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la autoridad administrativa o de impugnación administrativa al momento de emitir la resolución y no limitarse a sostener que el procedimiento ejecutado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria no fue correctamente realizado, afirmación que se sustenta de manera general y no precisa, sin señalar en absoluto cómo la resolución jerárquica y la nulidad de obrados que contiene, habrían causado agravio al demandante(...). Es decir, debe señalar de forma clara los fundamentos jurídicos por los que considera que la resolución impugnada no hubiera

aplicado correctamente la normativa sustantiva o procesal administrativa, por cuanto para la impugnación de la resolución jerárquica, ésta debe apoyarse en una petición que tenga razones precisas, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de agravios sufridos se encuentren respaldados en la norma."

d. Más aún, si las observaciones en cuanto a la fecha del certificado de inocuidad fueron aclarados, estableciéndose que en el ejemplar del permiso de inocuidad alimentaria presentado por el SENASAG se evidenció que cursa el sello y la firma del Inspector de Frontera, y la fecha consignada es de 11 de mayo de 2012, pero, la misma se encuentra remarcada; situación que fue aclarada por SENASAG por Nota CITE: IA-JDC-02-106-2012, indicando que el inspector firmó en el permiso de importación en el campo de despacho definitivo, cometiendo un error al firmar el documento con 20 de marzo de 2012; que fue enmendado posteriormente, cuya situación es contraria a lo que se observa del certificado presentado por la ADA Rojim & Asociados Ltda., en el cual no se observa ningún remarcado, consignado al reverso del documento de 20 de marzo de 2012. Asimismo se evidenció que la mercancía fue despachada realizándose el levante correspondiente cuando el certificado no había sido enmendado, como consta de la página de información adicional de la DUI, encontrándose en lista el Certificado de Inocuidad Alimentaria N° 82054 de 6 de marzo de 2012, confirmando, que la mercancía contaba con la documentación necesaria para ser validada por la Aduana Nacional, por lo que, el error que le restaría valor legal al citado certificado de inocuidad, no puede ser atribuible al importado o ni a la agencia, sino al SENASAG, más aun si la modificación en la fecha fue posterior al despacho aduanero, de otra forma no hubiera sido posible la validación de la mercancía sin los documentos de soporte exigidos por la naturaleza de la mercancía importada como es el certificado de inocuidad.

e. En conclusión la contravención establecida por la Administración aduanera en la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 013/2013, por el ilícito aduanero establecido en el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib., en cuya consecuencia se sancionó al importador Minkyung Choi con la multa de \$us.4.669,26; ratificando la responsabilidad solidaria e indivisible de la Agencia Despachante de Aduana, por haber tramitado la DUI C- 12587 de 20 de marzo de 2012, fue desvirtuada al haberse cumplido establecido por los arts. 113 y 114 del Reglamento a la Ley general de Aduanas, para la importación de la mercancía objeto del presente proceso, en tal razón no son evidentes las vulneraciones acusadas.

Finalmente, en cuanto a la calificación de daños y perjuicios solicitada por la tercera interesada, no corresponde por no haberse demostrado los mismos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 5 a 8, interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Mónica Sabby Fernández Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



556

**BOLDEING S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 32 vta., planteada por Boliviana de Ingeniería SRL impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0509/2014, pronunciada el 31 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 43 a 47, apersonamiento y contestación de la administración tributaria en calidad de tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa recurrente refiere que el 1 de octubre de 2013, interpuso un recurso de alzada contra la Resolución Determinativa 17-00498-13 de 11 de septiembre de 2013 emitida por la administración tributaria, el cual fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0004/2014 que confirmó el acto administrativo-tributario de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, motivando el planteamiento de un recurso jerárquico que, sorpresivamente, anuló obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa no estaba facultado para recurrir, lo cual es completamente alejado de la verdad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0509/2014 de 31 de marzo, no efectuó una interpretación correcta del art. 198 del Cód. Trib. de Bolivia y que la empresa cumplió a cabalidad con el art. 204 de la norma tributaria y el art. 8 del D.S. N° 27241, apuntó que cuando interpuso el recurso de alzada, acompañó el Testimonio de Poder 818/2012 de 17 de mayo, con el cual se otorgaba facultades al representante de la empresa en todo tipo de trámites, judiciales o administrativos por lo que estaba facultado para presentar el indicado recurso en estricto cumplimiento del art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano.

Con este argumento consideró ampliamente demostrado que en mérito al testimonio de poder mencionado, fueron cumplidos todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, realizar todos los trámites pertinentes a favor de la empresa y no como señala la autoridad demandada. De ese modo, se cumplió a cabalidad con lo manifestado por el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y el art. 8-b) del D.S. N° 27421.

Añadió que los recursos administrativos que se plantean ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), responden a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), entre los que se encuentra el "principio de informalismo", consecuentemente, si hubiese existido algún error u omisión en el recurso, correspondía ser aceptado y resolver el fondo de lo demandado.

1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada su demanda y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0509/2014 de 31 de marzo, y que se dicte una nueva resolución pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 43 a 47, presentado el 23 de septiembre de 2014, en el que recordando los derechos del sujeto pasivo señalados por los arts. 6 y 7 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) señaló que conforme con la previsión del art. 198-l-b) de la L. N° 3092, los recursos de alzada y jerárquico, deberán ser interpuestos en memorial o carta simple que contengan el nombre, razón social y domicilio del recurrente o representante legal con mandato legal expreso, debiendo acompañarse el poder de representación más los documentos de respaldo de la personería. La omisión de algún requisito deberá ser subsanada o aclarada en un término de 5 días bajo pena de rechazarse el recurso. De igual modo los arts. 202 y 204-l de la L. N° 3092. Mencionó también, la LPA, aplicable de manera supletoria por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, en su art. 36-l) y II), prevé que serán anulables los actos administrativos que incurran en infracción y que el defecto de forma acarreará la anulabilidad cuando carezca de requisitos formales para alcanzar su fin o genere indefensión en los interesados. Igualmente, la nulidad de procedimiento está prevista en el art. 55 del DS 27113 (RLPA) que reglamenta la L. N° 2341 (LPA).

Con ese preámbulo, transcribió los fundamentos de la resolución jerárquica, el sistema de doctrina tributaria y la jurisprudencia de este Tribunal.

II. Petitorio.

Con esos argumentos solicitó que se declare improbada la demanda.

III. Problema jurídico planteado.

En autos, la empresa demandante controvierte la decisión de la AGIT anular lo obrado hasta la admisión del recurso jerárquico porque considera que no se efectuó una interpretación correcta del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y que la empresa cumplió a cabalidad con el art. 204 de la norma tributaria y el art. 8 del D.S. N° 27241, apuntó que cuando interpuso el recurso de alzada, acompañó el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo, con el cual se otorgaba facultades al representante de la empresa en todo tipo de trámites, judiciales o administrativos por lo que estaba facultado para presentar el indicado recurso en estricto cumplimiento del art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver y, en el marco de la controversia planteada, los antecedentes cumplidos en sede administrativa informan lo siguiente:

1. El 11 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa 17-00498-13, determinando de oficio las presuntas obligaciones tributarias de la empresa demandante (fs. 292 a 301 del anexo 2).

2. Conforme consta de fs. 33 a 45 del anexo 1, el 1 de octubre de 2013, BOLDEING planteó recurso de alzada que fue admitido y resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0004/2014 de 6 de enero, que confirmó el acto administrativo-tributario impugnado (fs. 111 a 126 del mismo anexo).

3. Contra dicha resolución, la empresa interpuso el recurso jerárquico que corre de fs. 129 a 138 del anexo 1 en estudio, el cual fue admitido con Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014, que también dispuso su remisión a la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 139).

4. Recibido el expediente en dicha instancia, fue radicado sin observaciones el 17 de febrero de 2014 (fs. 144), habiéndose presentado alegatos en conclusiones tanto la empresa contribuyente como la Administración Tributaria (fs. 146 a 165).

5. Finalmente, el 31 de marzo de 2014 se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0509/2014 que determinó anular obrados hasta el Auto de Admisión de 4 de febrero. El fundamento de dicha resolución consistió en lo siguiente:

a. Sobre el auto de admisión del recurso jerárquico, consideró aplicable el art. 36-I y II de la LPA por supletoriedad, y señaló que si bien el recurso jerárquico fue presentado en el plazo establecido por el 144 del Cód. Trib. Boliviano, no se había observado que la empresa recurrente no había adjuntado copia de la resolución impugnada y tampoco poder de su representante legal y que por ello, no se consideró la previsión contenida en el art. 219-b) del Cód. Trib. Boliviano.

b. Observó también que no se había cumplido otro requisito necesario establecido en el art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano; es decir, que el recurso jerárquico debe contener el nombre o razón social del representante legal y acompañarse el poder de representación que corresponda conforme a la ley.

6. El anexo 1 da cuenta también de que en cumplimiento de la resolución jerárquica, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió el Auto de Observación de 20 de mayo de 2014 y posteriormente, el Auto de Rechazo de 3 de junio de 2014 en el que se consideró insuficiente el poder de representación de Diego Flores Almanza a nombre de la empresa BOLDEING SRL.

7. De esa forma se dio origen al presente proceso contencioso-administrativo, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354 .II y III del Cód. Pdto. Civ. y en cuyo curso, se apersonó voluntariamente la Administración Tributaria que con memorial de fs. 54 a 56, solicitó se declare improbadamente la demanda propugnando la resolución jerárquica. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 85.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La relación precedente permite concluir que la autoridad demandada determinó anular obrados porque consideró inaceptable que la ARIT Cochabamba no hubiera observado que no se había acompañado al recurso jerárquico de fs. 129 a 138 ni la resolución impugnada en recurso jerárquico ni el poder de representación de quien reclamó personería a nombre de la empresa BOLDEING. Al efecto, invoca la aplicación de los arts. 144, 219-b) y 198-b) del Cód. Trib. boliviano y justifica la nulidad de obrados dispuesta en el art. 36-I y II de la LPA.

En el marco fáctico señalado, se tiene que el art. 131 del Cód. Trib. Boliviano, permite la impugnación de los actos de la administración mediante los recursos de alzada y jerárquico que se sustancian en sede administrativa. En cuanto al recurso jerárquico, el art. 144 de la misma norma tributaria, señala que debe interponerse de manera fundamentada, en el plazo de veinte días computables a partir de la notificación con la respectiva resolución.

Sobre la forma de interposición del recurso jerárquico, el art. 196-II del Cód. Trib. Boliviano, señala que se presenta ante la autoridad regional que dicta la resolución de alzada y que una vez admitido el recurso debe ser remitido a la AGIT. A su vez, el art. 198-I-b) y c) y II de la misma norma señala expresamente que debe especificarse el representante legal debe acompañar el poder de representación que corresponda y un ejemplar en original o fotocopia de la resolución impugnada. En caso de haberse omitido dichas formalidades, se permite la concesión del plazo improrrogable de cinco días para subsanar la observación, bajo sanción de rechazarse el recurso; consiguientemente, en aplicación estricta de la norma, la actuación de la autoridad demandada fue correcta porque es evidente que no se adjuntó al recurso ni el poder de representación ni la copia del acto administrativo tributario impugnado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por Boliviana de Ingeniería SRL y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0509/2014 emitida el 31 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Vilca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



557

**BOLDEING S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 32 vta., planteada por Boliviana de Ingeniería SRL impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0511/2014, pronunciada el 31 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 46 a 50, apersonamiento y contestación de la administración tributaria en calidad de tercero interesado de fs. 88 a 90, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa recurrente refiere que el 1 de octubre de 2013, interpuso un recurso de alzada contra la Resolución Determinativa 17-00506-13 de 11 de septiembre de 2013 emitida por la administración tributaria, el cual fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0007/2014, que confirmó el acto administrativo-tributario de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, motivando el planteamiento de un recurso jerárquico que, sorpresivamente, anuló obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa no estaba facultado para recurrir, lo cual es completamente alejado de la verdad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0511/2014 de 31 de marzo, no efectuó una interpretación correcta del art. 198 del Cód. Trib. boliviano y que la empresa cumplió a cabalidad con el art. 204 de la norma tributaria y el art. 8 del D.S. N° 27241, apuntó que cuando interpuso el recurso de alzada, acompañó el Testimonio de Poder 818/2012 de 17 de mayo, con el cual se otorgaba facultades al representante de la empresa en todo tipo de trámites, judiciales o administrativos por lo que estaba facultado para presentar el indicado recurso en estricto cumplimiento del art. 198-b) del Cód. Trib. boliviano.

Con este argumento consideró ampliamente demostrado que en mérito al testimonio de poder mencionado, fueron cumplidos todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, realizar todos los trámites pertinentes a favor de la empresa y no como señala la autoridad demandada. De ese modo, se cumplió a cabalidad con lo manifestado por el art. 198 del Cód. Trib. boliviano y el art. 8-b) del D.S. N° 27421.

Añadió que los recursos administrativos que se plantean ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), responden a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), entre los que se encuentra el "principio de informalismo", consecuentemente, si hubiese existido algún error u omisión en el recurso, correspondía ser aceptado y resolver el fondo de lo demandado.

1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada su demanda y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0511/2014 y se dicte una nueva resolución pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 46 a 50, presentado el 23 de septiembre de 2014, en el que recordando los derechos del sujeto pasivo previstos en el art. 68-6 y 7 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano) señaló que conforme con la previsión del art. 198-I-b) de la L. N° 3092, los recursos de alzada y jerárquico, deberán ser interpuestos en memorial o carta simple que contengan el nombre, razón social y domicilio del recurrente o representante legal con mandato legal expreso, debiendo acompañarse el poder de representación más los documentos de respaldo de la personería. La omisión de algún requisito deberá ser subsanada o aclarada en un término de 5 días bajo pena de rechazarse el recurso. De igual modo los arts. 202 y 204-I de la L. N° 3092, señalan que el recurrente deberá concurrir por sí o mediante apoderado, y las personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan. Mencionó también, la L. N° 2341 (LPA) aplicable de manera supletoria por mandato del art. 201 de la L. N° 3092, en su art. 36-I) y II), prevé que serán anulables los actos administrativos que incurran en infracción y que el defecto de forma acarreará la anulabilidad cuando carezca de requisitos formales para alcanzar su fin o genere indefensión en los interesados. Igualmente, la nulidad de procedimiento está prevista en el art. 55 del D.S. N° 27113 (RLPA) que reglamenta la L. N° 2341 (LPA).

Con ese preámbulo, transcribió los fundamentos de la resolución jerárquica, el sistema de doctrina tributaria y la jurisprudencia de este tribunal.

II. Petitorio.

Con esos argumentos solicitó que se declare improbadamente la demanda.

III. Problema jurídico planteado.

En autos, la empresa demandante controvierte la decisión de la AGIT anular lo obrado hasta la admisión del recurso jerárquico porque considera que no se efectuó una interpretación correcta del art. 198 del Cód. Trib. boliviano y que la empresa cumplió a cabalidad con el art. 204 de la norma tributaria y el art. 8 del D.S. N° 27241, apuntó que cuando interpuso el recurso de alzada, acompañó el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo, con el cual se otorgaba facultades al representante de la empresa en todo tipo de trámites, judiciales o administrativos por lo que estaba facultado para presentar el indicado recurso en estricto cumplimiento del art. 198-b) del Cód. Trib. boliviano.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver y, en el marco de la controversia planteada, los antecedentes cumplidos en sede administrativa informan lo siguiente:

1. El 11 de septiembre de 2013, la administración tributaria emitió la Resolución Determinativa 17-00506-13, determinando las obligaciones tributarias de la empresa demandante (fs. 243 a 255 del anexo 2).

2. Conforme consta de fs. 32 a 44 del anexo 1, el 1 de octubre de 2013, BOLDEING planteó recurso de alzada que fue admitido y resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0007/2014 de 6 de enero, que confirmó el acto administrativo-tributario impugnado (fs. 109 a 123 vta. del mismo anexo).

3. Contra dicha resolución, la empresa interpuso el recurso jerárquico que corre de fs. 126 a 135 del anexo 1, el cual fue admitido con auto de admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014, que también dispuso su remisión a la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 136 anexo 1).

4. Recibido el expediente en dicha instancia, fue radicado sin observaciones el 17 de febrero de 2014 (fs. 141 anexo 1), habiéndose presentado alegatos en conclusiones tanto la empresa contribuyente como la administración tributaria (fs. 143 a 149, 156 a 162 anexo 1).

5. Finalmente, el 31 de marzo de 2014 se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0511/2014 que determinó anular obrados hasta el Auto de Admisión de 4 de febrero. El fundamento de dicha resolución consistió en lo siguiente:

a. Sobre el auto de admisión del recurso jerárquico, consideró aplicable el art. 36-I y II de la LPA por supletoriedad, y señaló que si bien el recurso jerárquico fue presentado en el plazo establecido por el 144 del Cód. Trib. boliviano, no se había observado que la empresa recurrente no había adjuntado copia de la resolución impugnada y tampoco poder de su representante legal y que por ello, no se consideró la previsión contenida en el art. 219-b) del Cód. Trib. boliviano.

b. Observó también que no se había cumplido otro requisito necesario establecido en el art. 198-b) del Cód. Trib. boliviano; es decir, que el recurso jerárquico debe contener el nombre o razón social del representante legal y acompañarse el poder de representación que corresponda conforme a la ley.

6. El anexo 1 da cuenta también de que en cumplimiento de la resolución jerárquica, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió el Auto de Observación de 20 de mayo de 2014 y posteriormente, el Auto de Rechazo de 3 de junio de 2014 en el que se consideró insuficiente el poder de representación de Diego Flores Almanza a nombre de la empresa BOLDEING SRL.

7. De esa forma se dio origen al presente proceso contencioso-administrativo, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y en cuyo curso, se apersonó la administración tributaria que con memorial de fs. 88 a 90, solicitó se declare improbadamente la demanda propugnando la resolución jerárquica.

8. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 105.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La relación precedente permite concluir que la autoridad demandada determinó anular obrados porque consideró inaceptable que la ARIT Cochabamba no hubiera observado que no se había acompañado al recurso jerárquico de fs. 126 a 135 ni la resolución impugnada en recurso jerárquico ni el poder de representación de quien reclamó personería a nombre de la empresa BOLDEING. Al efecto, invoca la aplicación de los arts. 144, 219-b) y 198-b) del Cód. Trib. boliviano y justifica la nulidad de obrados dispuesta en el art. 36-I y II de la LPA.

En el marco fáctico señalado, se tiene que el art. 131 del Cód. Trib. boliviano, permite la impugnación de los actos de la administración mediante los recursos de alzada y jerárquico que se sustancian en sede administrativa. En cuanto al recurso jerárquico, el art. 144 de la misma norma tributaria, señala que debe interponerse de manera fundamentada, en el plazo de veinte días computables a partir de la notificación con la respectiva resolución.

Sobre la forma de interposición del recurso jerárquico, el art. 196-II del Cód. Trib. boliviano, señala que se presenta ante la autoridad regional que dicta la resolución de alzada y que una vez admitido el recurso debe ser remitido a la AGIT. A su vez, el art. 198-I-b) y c) y II de la misma norma señala expresamente que debe especificarse el representante legal, el cual, debe acompañar el poder de representación que corresponda y un ejemplar en original o fotocopia de la resolución impugnada. En caso de haberse omitido dichas formalidades, se permite la concesión del plazo improrrogable de cinco días para subsanar la observación, bajo sanción de rechazarse el recurso; consiguientemente, en aplicación estricta de la norma, la actuación de la autoridad demandada fue correcta porque es evidente que no se adjuntó al recurso ni el poder de representación ni la copia del acto administrativo tributario impugnado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por Boliviana de Ingeniería SRL y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0511/2014 emitida el 31 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Norka Natalia Mercado Guzmán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



558

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 46 vta. subsanada a fs. 54, en la que la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0253/2014, emitida el 24 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 86 a 93, la réplica de fs. 117 a 119 vta., dúplica de fs. 122 a 123 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que el 9 de noviembre de 2012, procedió a notificar personalmente a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031682622 de 9 de noviembre de 2012, determinando una deuda tributaria de 1.370 UFV's equivalente a Bs 2.452; importe que comprende tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración jurada Form. 143 del impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente al periodo fiscal 03/2005. Agregó que, mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la contribuyente solicitó se declare extinguida la obligación y se deje sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo, argumentando la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar obligaciones tributarias al amparo del art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), por lo que dando respuesta a dicha solicitud se emitió el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013, que fue notificado el 21 del mismo mes y año, por el cual se rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., arts. 5 y 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), y el art. 3 de la L. N° 154, toda vez que las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles; y siendo que la contribuyente no presentó descargos a la vista de cargo se emitió la Resolución Determinativa 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, notificada el 3 de septiembre del mismo año, por la cual se determinó una deuda tributaria de UFV's 446 equivalente a Bs 492; acto que fue impugnado por la contribuyente a través de recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1211/2013 de 9 de diciembre, la cual revocó totalmente el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, por lo que la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0253/2014 de 24 de febrero, objeto de la presente demanda contencioso administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0253/2014, viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492; señalando que la citada norma constitucional al determinar que, "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", incluye como deudas que no prescriben a las deudas tributarias, ya que causan daño económico al Estado cuando se le niega contar con recursos económicos para que pueda satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, en ese sentido, el art. 324 de la C.P.E. se encuentra dentro del contexto de la Política Fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos están comprendidos dentro de los ingresos que

percibe para el cumplimiento de sus fines, norma que está en directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) cuando establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado. Añadió que debe tenerse presente el principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la C.P.E. en cuanto a la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la Constitución en el caso concreto, en razón a que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, situación donde no existe la prescripción, y que se debe considerar además que el parág. I del art. 5 de la L. N° 2492 reconoce como fuente del derecho tributario en orden preferente a la Constitución Política del Estado. Seguidamente, hizo referencia a la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, la cual definió que los valores supremos son el parámetro y límite para la interpretación de las leyes desde y conforme a la Constitución.

Argumentó que la resolución jerárquica impugnada, transgrede y realizada interpretación errónea de las leyes Nos. 291 y 317, al referir que corresponde aplicar en el presente caso lo previsto en la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, en cuanto a las modificaciones incluidas en dicha Ley, y que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que infiere que el régimen de la prescripción establecido en la citada L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones realizadas en las Leyes Nos. 291 y 317, que el objeto de la Litis es la prescripción de la facultada para la determinación y no así de la ejecución, por lo que determinó declarar una prescripción que no corresponde en atención a que la deuda tributaria correspondiente al IVA por el periodo marzo 2005, se encuentra vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

Indicó que en la resolución jerárquica emitida se vulneró el art. 3 de la L. N° 154, norma que expresamente determina la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias, haciendo énfasis respecto a lo establecido en el art. 324 de la C.P.E., sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria erróneamente señaló que lo que prescribe son las acciones o facultades para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinado por ley para la aplicación de la prescripción extintiva que es diferente y que goza de naturaleza y esencia diversa de los impuestos comunes, tratándose de dos regímenes, el sistema general de impuestos por una parte, y de otra los impuestos de carácter municipal, por lo que concluye que la prescripción extintiva se aplica a los impuestos de carácter municipal y no así a los otros impuestos reconocidos por el sistema nacional.

Finalmente, mencionó la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio de 2011, la cual afirmó que la nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0253/2014 de 24 de febrero, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0098-2013 y el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial presentado el 2 de junio de 2015, cursante de fs. 86 a 93, señalando que tratándose del IVA correspondiente al periodo marzo de 2005, el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de la misma, cuyo art. 59 dispone que las acciones de la administración tributaria prescriben a los cuatro años para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Agregó que según el art. 60 del citado cuerpo legal, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo, y que los arts. 61 y 62 de la citada ley, establecen las causales que interrumpen y suspenden la prescripción.

Expresa que en el presente caso, la deuda tributaria determinada por la administración surge por la falta de declaración jurada del IVA del periodo marzo 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo al mes siguiente, es decir, abril de 2005, por lo que conforme a lo dispuesto por el art. 60-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), el término aplicable de 4 años se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción establecidas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, y toda vez que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, lo hizo cuando sus facultades ya habían prescrito.

Con relación al art. 324 de la C.P.E., expresó que esa instancia jerárquica considera que la interpretación de ese artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, de decir, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa.

En cuanto a la acusada transgresión e interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, argumentó que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, cuya disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la citada L. N° 2492, se encuentra plenamente vigente con las modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317; por lo que destaca que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la disposición transitoria de la L. N° 291 y la L. N° 317 que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas.

Refiriéndose al art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e

imprescriptibles; aclara que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente; en consecuencia no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso.

Concluyó citando doctrina tributaria respecto al alcance del art. 324 de la C.P.E., contenida en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ/1161/2013 y AGIT-RJ/0894/2014. Asimismo, en relación a la aplicación de lo establecido por L. N° 154, citó las resoluciones AGIT-RJ/0608/2013, AGIT-RJ/1038/2014 y AGIT-RJ/1167/2014, señalando también como precedente administrativo la resolución AGIT-RJ/0280/2013, y como respaldo a lo señalado citó como jurisprudencia las Sentencias de Sala Plena 0228/2013 de 2 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, y los Autos Supremos Nos. 276/2012 de 15 de noviembre, 432 de 25 de julio de 2013 y 56 de 24 de febrero de 2014.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0253/2014 de 24 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, la entidad demandante presentó el memorial de réplica de fs. 117 a 119 vta., en el que reiteró los argumentos que fueron desarrollados en la demanda, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 122 a 123 vta., en el que asimismo la autoridad demandada se ratificó en los términos de la contestación de la demanda, por lo que no habiendo más que tramitar, se decretó autos para sentencia.

Que el proceso contencioso administrativo previsto en el art. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconoce la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia; y, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la entidad demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó a Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° de Orden 2031682622, de 9 de noviembre de 2012, mediante la cual le intima a la presentación de la declaración jurada Form. 143 impuesto al valor agregado (IVA) del período fiscal marzo de 2005, asimismo, señala que la falta de presentación de la declaración juada extrañada generaría una deuda tributaria de 2.452 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1 a 2, anexo 2).

2.- El 12 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/02970/2012, manifestando que la contribuyente una vez notificada con la Vista de Cargo N° de Orden 2031682622, no presentó ningún descargo en el plazo otorgado, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa (fs. 5, anexo 2).

3.- La contribuyente mediante nota presentada el 6 de diciembre de 2012, solicitó la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IVA del período fiscal marzo 2005, de acuerdo a lo previsto en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), por lo que pidió se declare extinguida la obligación tributaria (fs. 7, anexo 2).

4.- El 21 de agosto de 2013, la Administración Tributaria notificó a Francisca Fanny Alba Miranda con el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 410 de la Constitución Política del Estado, art. 5 y 59 de la L. N° 2492, y 3 de la L. N° 154 (fs. 9 a 11, anexo 2).

5.- El 3 de septiembre de 2013, la administración tributaria, notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, con la R.D. N° 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, la cual determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada por concepto del IVA, correspondiente al período marzo/2005, calculada sobre base presunta por un importe que asciende a un total de 1.395 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción; calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago en aplicación al art. 165 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), sancionándole con el 100% del tributo omitido (fs. 13 a 16, anexo 2).

6.- Francisca Fanny Alba Miranda, interpuso recurso de alzada contra el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013 y contra la R.D. N° 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, resueltos por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1211/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar totalmente el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, por consiguiente declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al Impuesto al valor agregado del período fiscal marzo/2005 (fs. 98 a 110, anexo 1).

7.- La administración tributaria planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 114 a 116 vta. anexo 1, impugnación que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0253/2014 de 24 de febrero, que confirmó la resolución de alzada, dando origen a la presente acción contencioso administrativa planteada por la entidad actora (fs. 135 a 142 vta. del anexo 1).

IV. De la problemática planteada.

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

Que el objeto de la controversia en el presente proceso, se circunscribe a determinar si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada que confirma la resolución de alzada, declarando haberse operado la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria por el IVA marzo/2005, transgredió los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), infringió y realizó interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317 y vulneró el art. 3 de la L. N° 154.

V. Análisis del problema planteado.

Previamente corresponde señalar que la prescripción, es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, por el transcurso del tiempo previsto por ley, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran.

En el caso planteado, según la entidad demandante, el art. 324 de la C.P.E. debió ser aplicado con preferencia en función al principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la misma normativa constitucional, por encontrarse dentro del contexto de la Política Fiscal que involucra los ingresos del Estado, encontrándose los impuestos comprendidos dentro de los ingresos que éste percibe para el cumplimiento de sus fines, la cual, guarda directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado. Al respecto, corresponde puntualizar que el citado precepto constitucional se encuentra relacionado con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco de lo establecido por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también lo ha establecido el Tribunal Supremo de Justicia en numerosas sentencias emitidas - entre otras- las SE 005-2014 y SE 212-2014. Por otra parte, sobre el daño económico al Estado en materia tributaria, el art. 152 de la L. N° 2492, es claro al señalar que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado", de donde se colige, que en el ejercicio de la función pública, los funcionarios del SIN y los particulares pueden ser sujetos de responsabilidad civil.

En ese contexto, si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), este mismo cuerpo de leyes establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios, así como el régimen de prescripción que se encuentra regulado en los arts. 59, 60, 61 62 y 154, considerando que este instituto en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica y paz social, es decir, propende a eliminar situaciones de incertidumbre, producidas por el transcurso del tiempo, en las relaciones jurídicas, ya que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados años atrás; por lo que la normativa invocada por la entidad demandante resulta inaplicable al caso.

En ese orden de ideas, al haberse declarado que operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria por el IVA del periodo marzo/2005, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, en razón a que las normas establecidas en el código tributario regulan la prescripción por inactividad, como ocurrió en el presente caso en el cual la administración tributaria no ejerció su facultad para determinar la deuda tributaria en el plazo previsto en el art. 59 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano) que establece que las acciones de la Administración para la determinación de la deuda tributaria prescribirán en cuatro años; y, toda vez que en el caso planteado la administración tributaria notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la resolución determinativa el 3 de septiembre de 2013, conforme se evidencia a fs. 13 a 16 del anexo 2 de antecedentes administrativos, acto que no interrumpió el curso de la prescripción para el IVA del periodo fiscal marzo/2005, por cuanto la misma ya se había producido, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal antes señalado se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 de la L. N° 2492, es decir, el plazo se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, tampoco se observa en los antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada Ley. Por consiguiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber confirmado la resolución de alzada que dejó sin efecto legal el Proveído N° 24-0069-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0098-13 de 26 de agosto de 2013, por haberse operado la prescripción para determinar la deuda tributaria relativa al impuesto al valor agregado (IVA) marzo/2005, actuó con estricto apego a la ley.

En relación a la acusación de la entidad demandante en sentido que la Autoridad General de Impugnación Tributaria infringió y realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, corresponde precisar que dicha acusación no es evidente, en atención a que la

autoridad jerárquica correctamente estableció que en el presente caso el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por consiguiente concluyó que al tratarse de un hecho que se produjo en marzo de 2005, no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente como las citadas Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, sobre las cuales remarcó que si bien se encuentran vigentes no se aplican al caso de autos, por tratarse de un hecho ocurrido con anterioridad, aclaró además, que de acuerdo a las mencionadas Leyes la imprescriptibilidad en material tributaria sólo está dispuesta respecto la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre este punto carece de sustento legal.

En lo que concierne a que la resolución impugnada hubiese vulnerado el art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, se establece que la propia entidad demandante invocó la citada norma en su recurso jerárquico de fs. 114 a 116 vta., como respaldo de su pretensión sobre la imprescriptibilidad de impuestos, empero en la presente demanda sólo se limita a realizar una comparación entre el sistema general de impuestos por una parte y de otra los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, indicando que la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, más no así para los otros impuestos reconocidos por el sistema nacional impositivo boliviano, por lo que hace énfasis en lo establecido por el art. 324 de la C.P.E. relacionándolo con el art. 3 de la L. N° 154. Sobre este punto, se reitera lo expuesto precedentemente, en cuanto a que la citada norma constitucional se encuentra relacionada con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco de lo establecido por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990; en consecuencia, no se advierte la vulneración de dicha norma en los fundamentos contenidos en la resolución jerárquica, puesto que en este punto reiteró que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente; concluyendo acertadamente que en el caso de autos no corresponde aplicar la imprescriptibilidad, máxime si la normativa tributaria otorga a la administración la determinación en un señalado tiempo de las cargas tributarias, consecuentemente en armonía del ordenamiento jurídico nacional no corresponde la aplicabilidad de los arts. 324 de la C.P.E. y 3 de la L. N° 154 al caso de autos.

Finalmente, en cuanto a la mención de la Sentencia N° 211/2011 de 5 de junio de 2011, pronunciada por la sala plena de la extinta Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la que ya no se reconocería la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado, se concluye que ese juicio adicionado en la conclusión de dicha resolución, no fue desarrollado menos fundamentado, con el que, no ha coincidido este Tribunal Supremo de Justicia en las posteriores resoluciones emitidas, conforme a los fundamentos establecidos precedentemente, concluyendo que la prescripción como instituto jurídico de extinción de obligaciones, en materia tributaria, no es de oficio, y que las acciones de la administración tributaria para controlar, verificar, fiscalizar, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones se extinguen por prescripción.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad demandada efectuó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica, por lo que no corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0253/2014 emitida el 24 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dr. Norka Natalia Mercado Guzmán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



559

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 48 vta. subsanada a fs. 55, en la que la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0253/2014, emitida el 24 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 85 a 92, la réplica de fs. 120 a 121 vta., dúplica de fs. 124 a 125 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que el 9 de noviembre de 2012, procedió a notificar personalmente a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031662729 de 9 de noviembre de 2012, determinando una deuda tributaria de 635 UFV's equivalente a Bs 1.137.-, importe que comprende tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 156 del Impuesto a las Transacciones (IT) correspondiente al periodo fiscal 06/2005. Agregó que, mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la contribuyente solicitó se declare extinguida la obligación y se deje sin efecto el tributo consignado en la vista de cargo, argumentando la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar obligaciones tributarias al amparo del art. 59 de la L. N° 2492 (CTB), por lo que dando respuesta a dicha solicitud se emitió el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013, que fue notificado el 21 del mismo mes y año, por el cual se rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., arts. 5 y 59 de la L. N° 2492 (CTB), y el art. 3 de la L. N° 154, toda vez que las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles; y siendo que la contribuyente no presentó descargos a la vista de cargo se emitió la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, notificada el 3 de septiembre del mismo año, por la cual se determinó una deuda tributaria de UFV's 647 equivalente a Bs 1202, acto que fue impugnado por la contribuyente a través de recurso de alzada, el mismo que fue resuelto con resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1224/2013 de 9 de diciembre, la cual revocó totalmente el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, por lo que la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0248/2014 de 24 de febrero, objeto de la presente demanda contencioso administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Acusó que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0248/2014, viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492; señalando que la citada norma constitucional al determinar que, "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", incluye como deudas que no prescriben a las deudas tributarias, ya que causan daño económico al Estado cuando se le niega contar con recursos económicos para que pueda satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, en ese sentido, el art. 324 de la C.P.E. se encuentra dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado y que los impuestos están comprendidos dentro de los ingresos que percibe para el cumplimiento de sus fines, norma que está en directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492 (CTB) cuando establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado. Añadió que debe tenerse presente el principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la C.P.E. en cuanto a la obligación de aplicar preferentemente el art. 324 de la Constitución en el caso concreto, en razón a que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones constituyen daño económico, situación donde no existe la prescripción, y que se debe considerar además que el parág. I del art. 5 de la L. N° 2492 reconoce como fuente del derecho tributario en orden preferente a la Constitución Política del Estado. Seguidamente, hizo referencia a la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, la cual definió que los valores supremos son el parámetro y límite para la interpretación de las leyes desde y conforme a la Constitución.

Argumentó que la resolución jerárquica impugnada, transgrede y realizada interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, al referir que corresponde aplicar en el presente caso lo previsto en la L. N° 291 de modificaciones al presupuesto general del estado 2012, en cuanto a las modificaciones incluidas en dicha ley, y que la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, por lo que infiere que el régimen de la prescripción establecido en la citada L. N° 2492 se encuentra plenamente vigente con las respectivas modificaciones realizadas en las Leyes Nos. 291 y 317, que el objeto de la Litis es la prescripción de la facultada para la determinación y no así de la ejecución, por lo que determinó declarar una prescripción que no corresponde en atención a que la deuda tributaria correspondiente al IT por el periodo 06/2005, se encuentra vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

Indicó que en la resolución jerárquica emitida se vulneró el art. 3 de la L. N° 154, norma que expresamente determina la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias, haciendo énfasis respecto a lo establecido en el art. 324 de la C.P.E., sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria erróneamente señaló que lo que prescribe son las acciones o facultades para determinar la deuda

tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo o la sanción correspondiente, pretendiendo distorsionar un escenario claramente determinado por ley para la aplicación de la prescripción extintiva que es diferente y que goza de naturaleza y esencia diversa de los impuestos comunes, tratándose de dos regímenes, el sistema general de impuestos por una parte, y de otra los impuestos de carácter municipal, por lo que concluye que la prescripción extintiva se aplica a los impuestos de carácter municipal y no así a los otros impuestos reconocidos por el sistema nacional.

Finalmente, mencionó la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio de 2011, la cual afirmó que la nueva Constitución Política del Estado, ya no reconoce la prescripción de las obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó su argumentación solicitando se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0248/2014 de 24 de febrero, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0091-2013 y el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial presentado el 2 de junio de 2015, cursante de fs. 85 a 92, señalando que tratándose del IT correspondiente al periodo junio de 2005, el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (CTB) de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de la misma, cuyo art. 59 dispone que las acciones de la administración tributaria prescriben a los cuatro años para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Agregó que según el art. 60 del citado cuerpo legal, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo, y que los arts. 61 y 62 de la citada Ley, establecen las causales que interrumpen y suspenden la prescripción.

Expresa que en el presente caso, la deuda tributaria determinada por la Administración surge por la falta de declaración jurada del IT del periodo junio 2005, cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IT se produjo al mes siguiente, es decir, julio de 2005, por lo que conforme a lo dispuesto por el art. 60, parág. I de la L. N° 2492 (CTB), el término aplicable de 4 años se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción establecidas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, y toda vez que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, lo hizo cuando sus facultades ya habían prescrito.

Con relación al art. 324 de la C.P.E., expresó que esa instancia jerárquica considera que la interpretación de ese artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, de decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa.

En cuanto a la acusada transgresión e interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, argumentó que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, cuya disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492 (CTB), por lo que se infiere que el régimen de prescripción establecido en la citada L. N° 2492, se encuentra plenamente vigente con las modificaciones realizadas por las Leyes No. 291 y 317; por lo que destaca que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la disposición transitoria de la L. N° 291 y la L. N° 317 que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, por lo que no corresponde la aplicación de las mismas.

Refiriéndose al art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los Gobiernos Autónomos, que establece que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; aclara que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad, no así el tributo y/o sanción correspondiente; en consecuencia no corresponde aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso.

Concluyó citando Doctrina Tributaria respecto al alcance del art. 324 de la C.P.E., contenida en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ/1161/2013 y AGIT-RJ/0894/2014. Asimismo, en relación a la aplicación de lo establecido por Ley No. 154, citó las resoluciones AGIT-RJ/0608/2013, AGIT-RJ/1038/2014 y AGIT-RJ/1167/2014, señalando también como precedente administrativo la resolución AGIT-RJ/0280/2013, y como respaldo a lo señalado citó como jurisprudencia las Sentencias de Sala Plena 0228/2013 de 2 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, y los AA.SS. Nos. 276/2012 de 15 de noviembre, 432 de 25 de julio de 2013 y 56 de 24 de febrero de 2014.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2014 de 24 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Se deja expresa constancia que Francisca Fanny Alba Miranda, en su condición de tercero interesado, fue notificada con la demanda contencioso-administrativa mediante orden instruida, conforme consta de fs. 96 a 112.

Continuando con el trámite del proceso, la entidad demandante presentó el memorial de réplica de fs. 120 a 121 vta., en el que reiteró los argumentos que fueron desarrollados en la demanda, disponiéndose su traslado para la dúplica, que fue presentada mediante memorial de fs. 124 a 125 vta., en el que la autoridad demandada reiteró los términos contenidos en el memorial de contestación, por lo que no habiendo más que tramitar, se decretó autos para sentencia.

Que el proceso contencioso administrativo previsto en el art. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconoce la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en sala plena para la resolución de la controversia; y, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la entidad demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

1.- El 9 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó a Francisca Fanny Alba Miranda, con la Vista de Cargo N° de Orden 2031866729, de 9 de noviembre de 2012, mediante la cual le intima a la presentación de la declaración jurada Form. 156 IT del período fiscal junio de 2005, asimismo, señala que la falta de presentación de la declaración juarda extrañada generaría una deuda tributaria de 635 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 1 a 2, anexo 2).

2.- El 12 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/02980/2012, manifestando que la contribuyente una vez notificada con la Vista de Cargo N° de Orden 2031866729, no presentó ningún descargo en el plazo otorgado, por lo que sugiere la emisión de la respectiva resolución determinativa (fs. 5, anexo 2).

3.- La contribuyente mediante nota presentada el 6 de diciembre de 2012, solicitó la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar la obligación tributaria correspondiente al IT del periodo fiscal junio 2005, de acuerdo a lo previsto en los arts. 59 y 60 de la L. N° 2492 (CTB), por lo que pidió se declare extinguida la obligación tributaria (fs. 7, anexo 2).

4.- El 21 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó a Francisca Fanny Alba Miranda con el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013, que rechaza la solicitud de prescripción, en aplicación de los arts. 410 de la C.P.E., art. 5 y 59 de la L. N° 2492, y 3 de la L. N° 154 (fs. 9 a 11, anexo 2).

5.- El 3 de septiembre de 2013, la administración tributaria, notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, con la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, la cual determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente por no presentación de la declaración jurada por concepto del IT, correspondiente al periodo junio/2005, calculada sobre base presunta por un importe que asciende a un total de 647 UFV, importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción; calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago en aplicación al art. 165 de la L. N° 2492 (CTB), sancionándole con el 100% del tributo omitido (fs. 13 a 16, anexo 2).

6.- Francisca Fanny Alba Miranda, interpuso recurso de alzada contra el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013 y contra la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, resueltos por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1224/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar totalmente el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, por consiguiente declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones del periodo fiscal junio/2005 (fs. 97 a 109, anexo 1).

7.- La administración tributaria planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 113 a 115 vta. anexo 1, impugnación que dio lugar a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0248/2014 de 24 de febrero, que confirmó la resolución de alzada, dando origen a la presente acción contencioso administrativa planteada por la entidad actora (fs. 134 a 141 vta. del anexo 1).

IV. De la problemática plateada.

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

Que el objeto de la controversia en el presente proceso, se circunscribe a determinar si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada que confirma la resolución de alzada, declarando haberse operado la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria por el IT junio/2005, transgredió los arts. 324 de la C:P.E. y 152 de la L. N° 2492 (CTB), infringió y realizó interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317 y vulneró el art. 3 de la L. N° 154.

V. Análisis del problema planteado.

Previamente corresponde señalar que la prescripción, es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, por el transcurso del tiempo previsto por ley, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran.

En el caso planteado, según la entidad demandante, el art. 324 de la C.P.E. debió ser aplicado con preferencia en función al principio de jerarquía normativa establecido en el art. 410 de la misma normativa constitucional, por encontrarse dentro del contexto de la política fiscal que involucra los ingresos del Estado, encontrándose los impuestos comprendidos dentro de los ingresos que éste percibe para el cumplimiento de sus fines, la cual, guarda directa relación con el art. 152 de la L. N° 2492, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado. Al respecto, corresponde puntualizar que el citado precepto

constitucional se encuentra relacionado con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficien indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco de lo establecido por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también lo ha establecido el Tribunal Supremo de Justicia en numerosas sentencias emitidas - entre otras- las SE 005-2014 y SE 212-2014. Por otra parte, sobre el daño económico al Estado en materia tributaria, el art. 152 de la L. N° 2492, es claro al señalar que: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado", de donde se colige, que en el ejercicio de la función pública, los funcionarios del SIN y los particulares pueden ser sujetos de responsabilidad civil.

En ese contexto, si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492 (CTB), este mismo cuerpo de leyes establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios, así como el régimen de prescripción que se encuentra regulado en los arts. 59, 60, 61 62 y 154, considerando que este instituto en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica y paz social, es decir, propende a eliminar situaciones de incertidumbre, producidas por el transcurso del tiempo, en las relaciones jurídicas, ya que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados años atrás; por lo que la normativa invocada por la entidad demandante resulta inaplicable al caso.

En ese orden de ideas, al haberse declarado que operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria por el IT del periodo junio/2005, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, en razón a que las normas establecidas en el código tributario regulan la prescripción por inactividad, como ocurrió en el presente caso en el cual la administración tributaria no ejerció su facultad para determinar la deuda tributaria en el plazo previsto en el art. 59 de la L. N° 2492 (CTB) que establece que las acciones de la administración para la determinación de la deuda tributaria prescribirán en cuatro años; y, toda vez que en el caso planteado la Administración Tributaria notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Resolución Determinativa el 3 de septiembre de 2013, conforme se evidencia a fs. 13 a 16 del anexo 2 de antecedentes administrativos, dicho acto no interrumpió el curso de la prescripción para el IT del periodo fiscal junio/2005, por cuanto la misma ya se había producido, en razón a que el cómputo de la prescripción del periodo fiscal antes señalado se inició el 1 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento del pago respectivo, conforme dispone el art. 60 de la L. N° 2492, es decir, el plazo se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, tampoco se observa en los antecedentes causales de suspensión e interrupción de la prescripción en el marco de lo dispuesto en los arts. 61 y 62 de la citada ley. Por consiguiente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber confirmado la resolución de alzada que dejó sin efecto legal el Proveído N° 24-0065-13 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0091-13 de 26 de agosto de 2013, por haberse operado la prescripción para determinar la deuda tributaria relativa al impuesto a las transacciones (IT) junio/2005, actuó con estricto apego a la ley.

En relación a la acusación de la entidad demandante en sentido que la Autoridad General de Impugnación Tributaria infringió y realizó una interpretación errónea de las Leyes 291 y 317, corresponde precisar que dicha acusación no es evidente, en atención a que la autoridad jerárquica correctamente estableció que en el presente caso el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, por consiguiente concluyó que al tratarse de un hecho que se produjo en junio de 2005, no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente como las citadas Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y 317 de 11 de diciembre de 2012, sobre las cuales remarcó que si bien se encuentran vigentes no se aplican al caso de autos, por tratarse de un hecho ocurrido con anterioridad, aclaró además, que de acuerdo a las mencionadas Leyes la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, por tanto el argumento de la administración tributaria sobre este punto carece de sustento legal.

En lo que concierne a que la resolución impugnada hubiese vulnerado el art. 3 de la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, se establece que la propia entidad demandante invocó la citada norma en su recurso jerárquico de fs. 113 a 115 vta., como respaldo de su pretensión sobre la imprescriptibilidad de impuestos, empero en la presente demanda sólo se limita a realizar una comparación entre el sistema general de impuestos por una parte y de otra los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, sin exponer razonamientos jurídicos válidos y precisos, indicando que la prescripción extintiva se aplica solamente para los impuestos de carácter municipal y de gobiernos autónomos, más

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Indicó que la empresa fue notificada con los Autos Iniciales de Sumarios Contravencionales Nos. 25-03549-12; 25-03550-12, 25-03551-12, 25-03552-12, 25-03553-12 y 25-03554-12, todos de 9 de noviembre de 2012, por la supuesta comisión de la contravención tributaria de omisión de pago por no haberse pagado las deudas tributarias autodeterminadas según Declaraciones Juradas (DDJJ) con números de orden 7939931429, 7930972091, 7931033757, 7931084740, 7931364658 y 7930889327, correspondientes al Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos enero a junio de 2008.

Añadió que los descargos presentados no fueron tomados en cuenta en su totalidad ni tampoco fueron considerados conforme a derecho, como se evidencia en las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00954-12 a 18-00960-12, contra las que planteó recurso de alzada y a pesar de su fundamentación, fueron confirmadas por la autoridad tributaria. En cuanto a su recurso jerárquico, de igual modo, las mantuvo plenamente vigentes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Señaló que la autoridad demandada consideró que la compensación no correspondería porque solamente procede sobre la deuda tributaria firme y exigible, y que en el caso, son sanciones y que además, no existirían resoluciones firmes en las que se reconozcan sus créditos fiscales, declaración que considera ilegal y tiene por objeto encubrir el incumplimiento de deberes de la administración tributaria.

Añadió que de los antecedentes se tiene que con relación a las declaraciones juradas en las que se auto determinó la deuda tributaria, se solicitó compensación; sin embargo, de manera negligente la administración tributaria nunca se pronunció aceptando o negando la compensación, dejando transcurrir a la fecha más de cinco años, cuando era su obligación verificar si la empresa tenía deudas tributarias, realizar la compensación de oficio y entregar los Cedeim's después del plazo de 120 días, según lo señalado por el art. 56 del Cód. Trib. Agregó que era responsabilidad exclusiva de los funcionarios de la administración tributaria el no haber sustanciado o resuelto sus peticiones de compensación en tiempo oportuno pese a haberse presentado varias peticiones de su parte, por lo que se ha violado lo dispuesto por el tercer párrafo del art. 22 del D.S. N° 25465, adicionado por el art. 5 del D.S. N° 26937 de 17 de noviembre de 2001.

Apuntó que la administración tributaria actuó contra el mandato del art. 126 del Cód. Trib., que de manera clara establece que la administración tributaria deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá la compensación de oficio y, de existir un saldo, se pronunciará mediante resolución expresa, devolviendo el saldo si fuera a favor del beneficiario.

Continuó señalando que la omisión de la administración tributaria es dolosa porque la empresa tenía y tiene créditos fiscales por exportaciones realizadas en los periodos diciembre de 2002 a diciembre de 2009, con relación a los cuales se presentaron Solicitudes de Devolución Impositiva, las cuales fueron aceptadas entre el 24 de mayo de 2006 al 9 de julio de 2010, que suman Bs 28.641.380; con relación a las cuales el plazo de 120 días previsto por el art. 16-c) del D.S. N° 25465, en que debían ser entregados los Certificados de Devolución Impositiva (Cedeim's) se encuentra abundantemente vencido, solicitudes que no han recibido respuesta hasta la fecha, tratando la administración tributaria de sancionarla para justificar su retardación e incumplimiento de sus funciones.

2. Con relación a la declaración de la AGIT de que no sería procedente la compensación por no existir resoluciones firmes que reconozcan su crédito fiscal, hizo contar que la misma no cita la disposición legal que establezca dicha exigencia, sino que como se ha demostrado, la autoridad debe proceder de oficio a realizar la compensación, luego de aceptar las solicitudes de devolución de impuestos. Al efectuar la declaración mencionada sin ampararse en la ley, ha violado su obligación.

3. Respecto a la prescripción opuesta, la AGIT afirmó que es aplicable la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, por ser la vigente al emitirse y notificarse las ilegales resoluciones sancionatorias impugnadas, lo que equivale a aplicar retroactivamente la norma.

Señaló también, que la AGIT reconoció expresamente que la empresa opuso la prescripción el 10 de diciembre de 2010, dentro de los Sumarios Contravencionales; es decir, antes de que exista la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 y en plena vigencia de la Ley 391 de 22 de septiembre de 2012, la que debía ser aplicada tomando en cuenta esencialmente, que era la norma vigente al plantearse la excepción, que la posterior L. N° 317 en ninguna de sus partes establece que será aplicada con carácter retroactivo, por lo que al haber sido aplicada de esa manera, ha obrado en contra del art. 123 de la C.P.E., lo que además de ser ilegal, tipifica el ilícito previsto por el art. 153 del Cód. Pen.

Añadió que interpretando en forma dolosa el art. 150 del Cód. Trib. con relación a la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, la AGIT afirma que no acorta los plazos de la prescripción, por lo que no estaría comprendida en los alcances de la retroactividad prevista por el art. 250 del Cód. Pdto. Civ., lo que es totalmente falso.

Evidentemente en primer lugar, se tiene que la aplicación de la citada L. N° 291 a las prescripciones opuestas, no importa la aplicación retroactiva de la misma ya que como se ha demostrado, era la vigente al plantearse la prescripción y consiguientemente, era la aplicable para resolver la petición que formulara. Por otra parte, se tiene que las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y octava (que transcribió) son claras, expresas y terminantes en el sentido que la prescripción, se computa desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo del pago respectivo e igualmente, con relación a las contravenciones tributarias.

De lo cual deviene que con relación a las formas de cómputo que establecía originalmente el art. 60 del Cód. Trib., se produjo un acortamiento de diez, nuevo, ocho, siete, seis y cinco meses respectivamente. Al acortarse los plazos por efecto de la forma de cómputo establecida en la indicada modificación, la norma de la L. N° 291, se encuentra en el alcance señalado por el art. 150 del Cód. Trib., siendo en consecuencia, totalmente equivocada la declaración en contrario realizada por la AGIT que vulnera su derecho al debido proceso y suprime su derecho a la defensa.

4. Consideró importante mencionar que si bien en R.S. N° 18-009609-12 de 17 de diciembre de 2012, no se presentaron descargos, la administración tributaria debió aplicar el principio de verdad material, al evidenciar que se trata de deuda tributaria determinadas y no pagada correspondiente a un mismo impuesto y al mismo periodo 2008, por lo que también debió ser anulada de oficio al igual que las anteriores cinco resoluciones sancionatorias, ya que se planteó la prescripción y la compensación en el recurso de alzada y el jerárquico, empero, no fue considerada por la AIT.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se anule la resolución jerárquica que mantuvo firme y subsistente la R.S. N° 18-00960-12 de 17 de diciembre de 2012.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 29 de octubre de 2014, que cursa de fs. 112 a 116 vta., transcribiendo parte de la demanda y glosando parcialmente también, la resolución jerárquica. Añadió que cabe resaltar que la demandante pretende un pronunciamiento sustentado en una norma derogada, prolongando su vigencia en el tiempo solo a efectos de que se aplique de forma retroactiva.

Al respecto el dentro del marco normativo vigente en materia tributaria referido a la aplicación de las leyes en el tiempo, contenido en el art. 123 de la C.P.E. y el art. 150 del Cód. Trib., dispone que las normas se aplican a futuro y no son retroactivas, salvo que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o que de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Señaló también, en relación a la acusada errada interpretación del art. 150 del Cód. Trib. con relación a la L. N° 291 de 22 de diciembre de 2012, que las reglas de prescripción en materia de sanciones tributarias, obedecen a las establecidas en relación al nacimiento de la obligación tributaria, la norma que rige la prescripción, es el Código Tributario Boliviano, conforme al tempus comicci delicti, por lo que la aplicación retroactiva de la norma se dará en función a la norma vigente, que establezca un término más breve y no así una norma derogada que pretenda prolongar sus efectos, en función a que se encontraba vigente al momento en que la administración tributaria impuso la sanción, tempus regit actum; siendo inconsistente lo solicitado por el recurrente para que se le aplique la L. N° 291.

Sobre la acusación relativa a la ilegal declaración con relación a la compensación, señaló que el art. 22 del D.S. N° 25465, establece que cuando el exportador tuviere deudas tributarias pendientes a favor del fisco, establecidas en resoluciones administrativas que causen estado o en fallos ejecutoriados emitidos por autoridades del poder judicial, el SIN procederá a la emisión y retención de un CEDEIM por un valor igual al monto adeudado a esa institución como al SNA (Administración Aduanera), y cuando corresponda emitirá otro CEDEIM por el saldo a favor del exportador.

Añadió que complementando lo anterior, el art. 5 del D.S. N° 26397, incluye al art. 22 del D.S. N° 25465, que a efectos de lo dispuesto en párrafo precedente, en los casos en que al momento de presentación de la SDI se comprometa la entrega de una boleta de garantía bancaria, la administración tributaria antes de emitir el CEDEIM, dispondrá la aplicación de la modalidad verificación previa y en función de sus resultados, procederán a la compensación de adeudos tributarios. Cuando en la SDI se hubiere comprometido la entrega de boleta de garantía y después de haberse emitido el CEDEIM se establezca la existencia de adeudos tributarios ejecutoriados, la administración tributaria dispondrá la aplicación de la modalidad de verificación previa. En tanto se cumpla el plazo de verificación previa, se suspenderá el plazo a que se refiere el último párrafo del art. 16 de la norma reglamentaria. Si no se pronunciare sobre el crédito del exportador dentro del plazo de verificación previa, el CEDEIM emitido será directamente acreditado contra la deuda tributaria pendiente de pago.

Dentro del marco legal descrito, está claro que si bien la Administración Tributaria puede compensar de oficio deudas tributarias, con carácter previo a emitir CEDEIM, empero, dicha compensación procede únicamente contra títulos ejecutoriados, que no es el caso de la R.S. N° 18-00960-12 de 17 de diciembre de 2012; por lo que en caso, de que la deuda establecida Resolución citada se encuentre ejecutoriada, la administración tributaria dentro las medidas que ejerce para su ejecución, podría efectuar la señalada.

Por lo expuesto, lo aseverado por el demandante carece en absoluto de contenido jurídico-tributario y permite evidenciar, a través de su confesión, que no existe agravio alguno. Finalmente, citó doctrina tributaria.

II.1. Petitorio.

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

III. De la problemática planteada.

La empresa demandante en su demanda, solicitó que se anule la resolución jerárquica que mantuvo firme y subsistente la R.S. N° 18-00960-12 de 17 de diciembre de 2012 porque considera que la AGIT aplicó erróneamente la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, sin considerar que planteó la prescripción el 10 de diciembre de 2010, dentro de los sumarios contravencionales; es decir, antes de que exista la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 y en plena vigencia de la L. N° 391 de 22 de septiembre de 2012, la que debía ser aplicada tomando en cuenta esencialmente, que era la norma vigente al plantearse la excepción.

También cuestionó que la AGIT negara la compensación por no existir resoluciones firmes que reconozcan su crédito fiscal, sin citar la disposición legal que establezca dicha exigencia y que demostró que más bien, se debe compensar de oficio una vez aceptadas las solicitudes de devolución de impuestos.

Finalmente señaló que si bien no presentó descargos a la R.S. N° 18-009609-12 de 17 de diciembre de 2012, la administración tributaria debió aplicar el principio de verdad material, al evidenciar que se trata de deuda tributaria determinada y no pagada correspondiente a un mismo impuesto y al mismo periodo 2008, por lo que también debió ser anulada de oficio al igual que las anteriores cinco resoluciones sancionatorias, ya que se planteó la prescripción y la compensación en el recurso de alzada y el jerárquico, empero, no fue considerada por la AIT.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa hacen referencia a la existencia de seis autos iniciales de sumario contravencional que culminaron con la emisión de las Resoluciones Sancionatorias Nos. 18-00954-12, 18-00955-12, 18-00956-12, 18-00957-12, 18-00958-12, 18-00959-12, todas de 12 de diciembre de 2012 y 18-00960-12 de 17 de diciembre del mismo año, con las que se impuso a la empresa – ahora demandante – una multa del 100% el tributo omitido por haberse considerado probada la contravención tributaria de omisión de pago, emergente de la presentación de declaraciones juradas con deuda tributaria no pagada por el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2008. Las indicadas resoluciones sancionatorias cursan de fs. 29 a 60 de la carpeta 1.

2. Resulta relevante mencionar que la empresa San Aurelio S.A., presentó descargos en todos los casos excepto en el sumario contravencional iniciado en su contra con Auto Inicial de Sumario Contravencional 25-03549-12 que dio culminó con la emisión de la R.S. N° 18-0060-12 de 17 de diciembre de 2012 (fs. 61 de la carpeta 1).

3. Planteado el recurso de alzada de fs. 61 a 64 vta., se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0235/2013 de 19 de abril de 2013, que fue confirmatoria de las sanciones impuestas (fs. 130 a 139). Negada la complementación solicitada con Auto de Rectificación y/o Aclaración de 7 de mayo de 2013, la demandante planteó el recurso jerárquico que cursa de fs. 172 a 178 vta., el cual fue resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1205/2013 de 29 de julio, anulatoria de la anterior (fs. 196 a 204).

4. En cumplimiento de lo ordenado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, pronunció la Resolución ARIT-SCZ/RA 0862/2013, disponiendo la nulidad de obrados hasta las resoluciones sancionatorias inclusive, habiéndose ordenado que la administración tributaria se pronuncie sobre todos los puntos peticionados por la contribuyente en la etapa de descargos (prescripción y compensación); sin embargo, se confirmó la R.S. N° 18-00960-12 de 17 de diciembre de 2012, que fue el origen de la resolución sancionatoria y del presente proceso (fs. 231-244 vta. de la carpeta 2) porque no fueron presentados descargos y consecuentemente, no existía omisión en la resolución sancionatoria.

5. Dicho acto administrativo-tributario fue confirmado con la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0334/2014 de 5 de marzo de 2014 (fs. 314 a 332), planteándose el presente proceso contencioso administrativo, en cuya tramitación se dio cumplimiento al procedimiento ordinario de puro derecho y se notificó a la administración tributaria, como tercero interesado en el proceso, que con memorial de fs. 79 a 81 del expediente, se apersonó a través de su representante legal y pidió se desestimen los argumentos de la demanda.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

1. Cuestión previa.

La extensa relación de antecedentes efectuada en el acápite anterior, permite concluir sin lugar a duda alguna que en relación a la tantas veces mencionada R.S. N° 18-00960-12 de 17 de diciembre de 2012, la decisión de la autoridad demandada de confirmar la resolución de alzada, tuvo origen precisamente, en la ausencia del descargo de la empresa ahora demandante, quien por causa propia no planteó en el proceso sancionatorio iniciado con Auto Inicial de Sumario Contravencional 25-03549-12 y que en realidad, es el motivo por el que no corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento alguno respecto a las pretensiones introducidas en la demanda respecto a la prescripción y la compensación que no fueron solicitadas por San Aurelio S.A. en instancia administrativa.

Consecuentemente, únicamente corresponde referirse al argumento relativo a que si bien no presentó descargos a la R.S. N° 18-009609-12 de 17 de diciembre de 2012, la administración tributaria debió aplicar el principio de verdad material. Al respecto, para comprender el alcance del principio de verdad material en estudio, resulta necesario consultar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional, entidad que en Sentencia N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, señaló que es “aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país...”.

Se concluye entonces, que es errado el criterio de la empresa demandante, puesto que ante el hecho materialmente comprobado de no haberse opuesto prescripción ni compensación en el caso en análisis, no correspondía ni a la administración tributaria ni a la Autoridad General de Impugnación Tributaria inferir o extender la actuación de la empresa contribuyente por encontrarse limitadas por el principio de congruencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 0334/2014 emitida el 3 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán los antecedentes administrativos, previo cumplimiento de las formalidades correspondientes.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



561

**Livio Cesar Zozzoli c/ el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI).
Contencioso Administrativo.
Distrito: Chuquisaca.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 16 vta., impugnando la R.A. N° DGE/NUL/J-0205NN/2013 de 20 de diciembre, pronunciada por la Directora General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual "SENAPI", la contestación de fs. 50 a 54, la Interpretación Prejudicial de fs. 81 a 95, el memorial del tercero interesado de fs. 104 a 106 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

Que en la demanda, Livio César Zozzoli, señala que la concesión de la marca "MAXIM" y la confirmación del registro por el SENAPI, es ilegal, ya que la misma fue solicitada 4 años después a la solicitud de su marca MAXIKING, por lo que el SENAPI no ha cumplido con lo establecido en la Decisión 486 de la CAN que establece: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) sean idénticos o se asemejen, a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, para los mismos productos o servicios o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación"; norma que es clara al señalar que no se pueden registrar marcas idénticas o similares a una marca ya solicitada con anterioridad, aspecto que el SENAPI no ha tomado en cuenta, concediendo ilegalmente la misma a pesar de lo dispuesto en la norma señalada, al no haber considerado que la marca registrada con anterioridad MAXIKING es semejante a MAXIM, más aún si ambas están destinadas a los mismos productos como ser COLCHONES, motivo por el cual acusa como vulnerado su derecho de prelación.

Agrega que el SENAPI en la Resolución N° 156/2013 de 26 de abril de 2013, que declaró probada la demanda de nulidad, actuó conforme a la normativa antes citada al considerar que la marca tenía derecho de prelación, sin embargo la Resolución DPI/NUL/REV- N° 181/2013 de 22 de julio, determinó mantener el registro ilegal de la marca al no interpretar correctamente lo señalado por la Decisión 486 de la CAN en su art. 136-a), lo propio ocurrió con la resolución que rechazó el recurso jerárquico que interpuso contra la resolución revocatoria.

Aclara que si bien el término MAXI tiene un significado dentro del idioma español y tiene un significado propio, la apreciación que hace la autoridad jerárquica al mencionar que se trata de un término de uso común, es una alusión errónea sin fundamento legal que debe ser enmendada.

Sostiene que en el presente caso, existe confusión por asociación, por cuanto la marca MAXIM no tiene la capacidad necesaria que debe tener un signo para individualizar, identificar y diferenciar en el mercado los productos o servicios, pues de la comparación de ambas marcas no hay duda que el consumidor medio se confunda al momento de la compra, ya que muchos de los clientes al adquirir MAXIM creen que adquieren un subproducto de MAXIKING, provocándose una confusión en el mercado.

Por otra parte, señala que existe una conexión competitiva dada la naturaleza de los productos tanto de la marca registrada como de la marca demandada ya que ambos pertenecen a la Clase 20, es decir, protegen los mismos productos, los cuales se comercializan en tiendas o almacenes especializados en venta de colchones y almohadas, lo que produce conexión competitiva y por consiguiente confusión; asimismo, los medios de publicidad de ambas marcas son los mismos, radio, televisión, ferias de productos para el hogar y otros, por lo tanto es evidente que existe conexión competitiva por los medios de publicidad y por ende existe confusión entre ambas marcas.

Seguidamente transcribió lo indicado por el Tribunal Andino dentro del Proceso N° 35-IP-2011, respecto a la argumentación anterior, es decir, respecto a los canales de comercialización, a similares medios de publicidad, relación o vinculación entre productos, uso conjunto o complementario de productos y mismo género de productos.

Indica que el SENAPI realizó incorrectamente el cotejo de las marcas, al disgregarla y no verla en conjunto, sin considerar que el cotejo se debe realizar viendo las similitudes no las diferencias. Al respecto, señala que para el correcto cotejo de marcas el Tribunal Andino en

proceso 105-IP-2007 estableció las reglas siguientes: Regla 1.- La confusión resulta de la impresión de conjunto despertada por las marcas. Regla 2.- Las marcas deben examinarse sucesivamente y no simultáneamente. Regla 3.- Deben tenerse en cuenta las semejanzas y no las diferencias que existen entre marcas. Regla 4.- Quien aprecie el parecido debe colocarse en lugar del comprador presunto y tener en cuenta la naturaleza de los productos.

Acerca de la utilidad y aplicación de estos parámetros técnicos, cita al tratadista Breuer Moreno, quien manifestó que la regla de la visión en conjunto a más de evitar que sus elementos puedan ser fraccionados en sus partes componentes para comparar cada componente de una marca con los componentes o la desintegración de la otra marca, persigue que el examen se realice a base de las semejanzas y no por las diferencias existentes, porque este no es el camino de comparación utilizado para el consumidor ni aconsejado por la doctrina; por otra parte estableció que la similitud general entre dos marcas no depende de los elementos distintos que aparezcan en ellas, sino de los elementos semejantes o de la semejante disposición de esos elementos. Añade que, siguiendo estas reglas de cotejo las marcas MAXIKING y MAXIM, inducen a confusión empresarial, en razón a que la gente piensa que ambas marcas son de un mismo titular o sub marcas, lo cual les provoca perjuicios y no está dentro de la sana competencia.

Concluye señalando que el registro de la marca MAXIM registrada ante el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI) bajo el N° 138750 C, no debió concederse, por lo que corresponde la nulidad de la citada marca.

I.2. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico DGE/NUL/J-0205 NN/2013 de 20 de diciembre, y en consecuencia se revoque en su totalidad la Resolución DPI/NUL/REV N° 181/2013 de 22 de julio.

II. De la contestación a la demanda.

La Directora General Ejecutiva y Representante Legal del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI) Jhilda Gabriela Murillo Zárate, se apersonó al proceso y respondió a la demanda con memorial que cursa de fs. 50 a 54.

Realizando una previa descripción de los antecedentes administrativos, se remitió a los antecedentes registrales sobre las marcas objeto de la presente causa, los cuales cursan en los reportes de base de datos y libros de registro de marcas del SENAPI, que se detallan en las resoluciones y son:

Marca Registrada Demandada: "MAXIM" (Mixta) con registro N° 138750-C de 7 de agosto de 2012, y solicitud de registro SM-6726-2011 de 7 de diciembre de 2011, que distingue productos en la clase 20 internacional "Colchones a resorte", a nombre de Pullman Industria y Comercio Ltda.

Marca Registrada Demandante: "MAXIKING (Mixta) con registro N° 139182-C de 28 de agosto de 2012, y solicitud de registro SM-213-2008 de 15 de enero de 2008, que distingue productos en la clase 20 internacional: "Accesorios para camas excepto ropa de cama, accesorios para camas no metálicos, camas de agua no para uso médico, almohadas, almohadas de aire, no para uso médico, cojines, cojines de aire, no para uso médico, colchones de aire, no para uso médico, colchones de resortes, colchones, colchones de espuma, colchonetas para corrales infantiles, colchonetas", a nombre de Livio César Zozzoli.

Expresa que la causal de nulidad invocada por el demandante, se encuentra establecida en el art. 136-a) de la Decisión N° 486 de la CAN y que la discusión radica en la distintividad sobre la partícula MAXI, la cual posee un significado identificado en el idioma español que significa "muy grande" o "muy largo", por lo que dicha expresión se constituye en un término descriptivo y de uso común, en consecuencia nadie puede pretender el uso exclusivo del mismo, al respecto cita la jurisprudencia andina sentada en el proceso 50-IP-2013.

Con respecto a lo alegado por el demandante que se requiere diferentes marcas, de distintos titulares para considerarla de uso común, hace notar que, dicho extremo se aplica únicamente al debilitamiento de ciertas partículas de las cuales se conforma una marca, sin embargo el presente caso, no requiere la verificación de varios registros, ya que el elemento MAXI por sí solo posee significado propio que describe una cualidad de tamaño, lo que hace imposible el monopolio por parte de una sola persona natural o jurídica, además quien se vale de elementos de uso común como en el presente caso, sabe que deberá coexistir con otras anteriores y no podrá oponerse a otras posteriores, debiendo aplicarse la excepción de visión de conjunto, por lo que considerando lo dispuesto por el Tribunal Andino en el Proceso 67-IP-2011, y realizando la visión en conjunto entre las marcas en conflicto, refiere lo siguiente:

Regla 1.- La confusión resulta de la impresión de conjunto despertada por las marcas.

Aplicando la excepción a la visión de conjunto, excluyendo el elemento MAXI.

Señala que realizando la visión en conjunto entre las marcas en conflicto, se tiene que la marca demandante MAXIKING trata de una marca mixta compuesta de un elemento denominativo, en este caso una palabra, y un elemento gráfico, es decir, diseño de letras y figura en medio, por lo que corresponde reconocer que es el elemento denominativo el predominante, en consecuencia debe procederse al cotejo correspondiente. Por otra parte, la marca denominada MAXIM es una marca mixta que se compone de un elemento denominativo, en este caso una palabra, y un elemento gráfico consistente en diseño particular de letras, por lo que al efectuar el cotejo se debe identificar cuál de estos elementos prevalece y tiene mayor influencia en la mente del consumidor, evidenciándose que la marca MAXIM posee como elemento predominante el denominativo, compuesto por la palabra "MAXIM", asimismo pide se tenga presente que el elemento MAXI no es objeto de monopolio exclusivo por lo que corresponde su exclusión del cotejo conjunto, aplicando la excepción a la visión de conjunto excluyendo el elemento MAXI corresponderá el cotejo de los elementos restantes MAXIM del demandado y MAXIKING del demandante, por lo que no existe similitud ortográfica la cual emerge de la coincidencia de letras entre los segmentos a compararse, en los cuales la secuencia de vocales, la

longitud de la o las palabras, el número de sílabas, las raíces o las terminaciones comunes que pueden inducir en mayor grado a que la confusión sea más palpable.

En cuanto a la similitud fonética, manifiesta que se presenta entre signos que al ser pronunciados tienen un sonido similar, que depende entre otros elementos, de la identidad en la sílaba tónica o de la coincidencia en las raíces o terminaciones, debiendo tenerse en cuenta las particularidades en cada caso con el fin de determinar si existe posibilidad real de confusión; en el presente caso, aplicando la excepción de visión de conjunto y excluyendo el prefijo MAXI se tiene que la pronunciación entre MAXIM y MAXIKING presenta diferencias fonéticas en cuanto a su pronunciación.

Refiriéndose a la similitud ideológica, que se da entre signos que evocan las mismas o similares ideas, se tiene que ambos términos son de fantasía, por no contar con significado en idioma español, y que aplicada la excepción de visión de conjunto los signos comparados no poseen similitud ideológica.

Regla 2.- Las marcas deben examinarse sucesivamente y no simultáneamente.

Refiere que atendiendo a un cotejo sucesivo, y teniendo presente la exclusión del elemento MAXI, los signos en conflicto en sus características esenciales, no dejan un recuerdo similar en la mente del consumidor medio, especialmente por la diferencia ortográfica y fonética.

Regla 3.- Deben tenerse en cuenta las semejanzas y no las diferencias que existen entre las marcas.

Menciona que la coincidencia en el elemento MAXI queda excluida del cotejo de los signos en conflicto, por su carácter descriptivo y de uso común, por lo que atendiendo al análisis entre los elementos restantes, conforme al detalle de diferencias descritas anteriormente, se ha evidenciado la suficiente distintividad entre ambos signos.

Regla 4.- Quien aprecie el parecido debe colocarse en el lugar del comprador presunto y tener en cuenta la naturaleza de los productos.

Indica que como las marcas en conflicto pertenecen a la clase internacional 20 del Clasificador de Niza, por consiguiente ambos son susceptibles de compartir similares canales de comercialización, medios de publicidad, existiendo conexión competitiva de productos, empero al existir suficiente distintividad ortográfica, fonética e ideológica entre ambas marcas no se cumplen los presupuestos esenciales para originar un riesgo de confusión, haciendo que las marcas en conflicto puedan coexistir pacíficamente, en consecuencia la marca demandada no se halla inmersa dentro de la causal de nulidad establecida en el art. 136-a) de la Decisión 486 de la CAN.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia rechazando la demanda planteada y se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa Jerárquica N° DGE/NUL/J-205NN/2013 de 20 de diciembre.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

I. El 7 de julio de 2011, la sociedad Pullman Industria y Comercio Ltda., solicitó el registro del signo mixto MAXIM, para distinguir los siguientes productos de la Clase 20 de la Clasificación Internacional de Niza: "Colchones a resorte". El 7 de agosto de 2012, la Dirección de Propiedad Industrial del SENAPI, otorgó el registro bajo el N° 138750-C, sin que se haya formulado oposición alguna.

II. Por memorial de 2 de enero de 2013, Livio César Zozzoli, interpuso demanda de nulidad contra el registro de la marca MAXIM por ser titular de la marca MAXIKING, con registro N° 139182-C de 28 de agosto de 2012, para amparar los productos de la Clase 20 de la Clasificación Internacional de Niza: accesorios para camas excepto ropa de cama, accesorios para camas no metálicos, camas de agua no para uso médico, almohadas, almohadas de aire, no para uso médico, cojines, cojines de aire, no para uso médico, colchones de aire, no para uso médico, colchones de resortes, colchones, colchones de espuma, colchonetas para corrales infantiles, colchonetas"; señalando que el signo registrado incurre en la causal de nulidad del art. 136-a) de la Decisión 486 (fs. 4 a 6, anexo 1).

III. Mediante R.A. N° 156/2013 de 26 de abril, se declaró probada la acción de nulidad relativa planteada (fs. 49 a 57, anexo 1).

IV. Pullman Industria y Comercio Ltda., interpuso recurso de revocatoria, resuelto por la Dirección de Propiedad Industrial del SENAPI, mediante Resolución Administrativa DPI/NUL/REV N° 181/2013 de 22 de julio, que resolvió aceptar el recurso de revocatoria y revocó totalmente el acto administrativo impugnado, declarando improbadamente la acción de nulidad planteada (fs. 85 a 93, anexo 1).

V. Livio César Zozzoli, planteó recurso jerárquico, que fue resuelto el 20 de diciembre de 2013 por la Dirección General Ejecutiva del Servicio de Propiedad Intelectual (SENAPI), con R.A. N° DGE/NUL/J-0205NN/2013, que determinó rechazar el recurso planteado; y en consecuencia confirmó la Resolución N° DPI/NUL/REV N° 181/2013 (fs. 120 a 129); resolución que es impugnada por Livio César Zozzoli a través de la presente demanda contencioso administrativa.

VI. En el curso del proceso contencioso administrativo, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia emitió la Resolución N° 328/2014, de 25 de noviembre, cursante a fs. 75 a 77, en la cual se dispuso solicitar al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la interpretación prejudicial de los arts. 135 y 136 de la Decisión 486 "Régimen común sobre propiedad industrial" de la Comunidad Andina de Naciones.

VII. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en respuesta a la solicitud de interpretación prejudicial de las normas comunitarias invocadas en la demanda, emitió la Interpretación que cursa de fs. 81 a 95.

VIII. Concluido el trámite de puro derecho se dictó autos para sentencia mediante providencia de fs. 97.

IX. Con memorial que cursa de fs. 104 a 106 vta. Pullman Industria y Comercio Ltda. se apersonó al proceso en su condición de tercero interesado, y contestó a la demanda señalando que, la marca MAXIKING dentro del léxico marcario se considera como marca débil, pues contiene una locución de uso común, la partícula MAXI, que evidentemente se ha banalizado y es de amplio uso y dominio. Agrega que el término MAXI, significa “muy grande” de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española y es un vocablo de amplio uso en nuestro lenguaje. Verbigracia: máximo, maximizar, máxima, maxilar, etc.; por lo que la marca registrada MAXIM, no viola el art. 136 de la Decisión N° 486 de la CAN. Realizando una transcripción de la jurisprudencia de la Comunidad Andina, sobre partículas de uso común citó: Proceso 42-IP-2007 (GOAC 1518, publicada el 12 de julio de 2007 y Proceso 5-IP-2014. Asimismo sobre la forma de realizar el cotejo marcario citó el Proceso 67-IP-2011.

Concluyó solicitando se desestime la acción de anulación de marca instada por Livio César Zozzoli.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si es evidente que la autoridad jerárquica realizó indebidamente el cotejo de marcas al no considerar que los signos en conflicto no sólo generan riesgo de confusión o asociación en el público consumidor, sino que amparan los mismos productos dentro de la misma clase, desconociendo en consecuencia el derecho de prioridad respecto a la solicitud del registro de marca, habiéndose vulnerando el artículo 136-a) de la Decisión 486 y los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

V. Interpretación prejudicial.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la interpretación prejudicial solicitada por la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, señaló que la Corte Consultante solicitó la interpretación de los artículos 135 y 136 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina, sin embargo, consideró no interpretar el art. 135, ya que como tal no es esencial para resolver el caso bajo estudio, por consiguiente determinó que para el caso es viable la interpretación del art. 136-a) de la misma normativa.

En consecuencia, consideró como temas objeto de la interpretación prejudicial los siguientes:

A. La irregistrabilidad de signos por identidad o similitud. Riesgo de confusión o de asociación. Las reglas para el cotejo de los signos distintivos.

B. Comparación entre signos mixtos.

C. Análisis de registrabilidad de signos compuestos por partículas de uso común o descriptivas.

D. Coexistencia de hecho en el campo de las marcas.

Seguidamente, realizó el análisis de las cuestiones a interpretarse y concluyó emitiendo el siguiente pronunciamiento:

PRIMERO: La corte consultante debe establecer el riesgo de confusión que pudiera existir entre los signos mixtos MAXIM y MAXIKING, teniendo en cuenta las reglas establecidas en la presente providencia para la comparación de este tipo de signos.

SEGUNDO: La corte consultante debe determinar si la partícula MAXI es de uso común y/o descriptiva en la Clase 20 de la Clasificación Internacional de Niza, así como en clases conexas competitivamente, de conformidad a lo expresado en la presente providencia y, posteriormente, deberá realizar la comparación excluyendo la partícula de uso común y/o descriptiva.

TERCERO: La “coexistencia de hecho” no genera derechos en relación con el registro de una marca, así como tampoco es una prueba irrefutable de la inexistencia de riesgo de confusión, ni convierte en innecesario el análisis de registrabilidad.

Concluyó señalando que de conformidad con el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, al emitir el fallo en el proceso interno, la Autoridad Consultante debe adoptar la presente interpretación prejudicial y cumplir con las disposiciones contenidas en el párrafo tercero del art. 128 del Estatuto vigente.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Que establecidos los antecedentes precedentes, en estricta congruencia entre las pretensiones deducidas, la resolución jerárquica impugnada y la interpretación prejudicial emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, este Tribunal Supremo de Justicia considera lo siguiente:

Que el art. 136-a) de la Decisión 486 de 14 de diciembre de 2000, expedida por la Comisión de la Comunidad Andina, establece “No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando:

a. sean idénticos o se asemejen, a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, para los mismos productos o servicios, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación”;

A efectos de realizar el cotejo se presentan las marcas en conflicto:



(Marca demandante)



(Marca demandada)

En el caso de autos, se tiene que los productos que las marcas en conflicto pretenden amparar corresponden a la Clase 20 de la Clasificación Internacional de Niza. Por una parte, la sociedad Pullman Industria y Comercio Ltda., registró del signo mixto MAXIM, “Colchones a resorte”; por otra parte la marca MAXIKING registró “accesorios para camas excepto ropa de cama, accesorios para camas no metálicos, camas de agua no para uso médico, almohadas, almohadas de aire, no para uso médico, cojines, cojines de aire, no para uso médico, colchones de aire, no para uso médico, colchones de resortes, colchones, colchones de espuma, colchonetas para corrales infantiles, colchonetas”.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la interpretación prejudicial emitida indicó que se debe establecer si entre los signos en conflicto existe identidad o semejanza, a fin de determinar luego si esto es capaz de generar confusión o asociación entre los consumidores, la similitud entre dos signos puede darse desde diferentes ámbitos:

-La similitud ortográfica. Se da por la semejanza de las letras entre los signos a compararse. La sucesión de vocales, la longitud de la palabra o palabras, el número de sílabas, las raíces o las terminaciones iguales, pueden incrementar la confusión.

-La similitud fonética. Se da por la coincidencia en las raíces o terminaciones, y cuando la sílaba tónica en las denominaciones comparadas es idéntica o muy difícil de distinguir. Sin embargo, se debe tener en cuenta las particularidades de cada caso, para determinar una posible confusión.

La similitud ideológica. Se configura entre signos que evocan una idea idéntica o semejante.

A continuación, se transcriben las reglas para la comparación de este tipo de signos, señaladas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en este proceso:

-La comparación debe efectuarse sin descomponer los elementos que conforman el conjunto, es decir, cada signo debe analizarse con una visión de conjunto, teniendo en cuenta su unidad ortográfica, auditiva e ideológica.

-En la comparación, se debe emplear el método del cotejo sucesivo, es decir, se debe analizar un signo y después el otro. No es procedente realizar un análisis simultáneo, ya que el consumidor no observa al mismo tiempo las marcas, sino que lo hace en diferentes momentos.

-Se debe enfatizar en las semejanzas y no en las diferencias, ya que en estas últimas es donde se percibe el riesgo de confusión o de asociación.

-Al realizar la comparación, es importante tratar de colocarse en el lugar del presunto comprador, pues un elemento importante para el examinador, es determinar cómo el producto o servicio es captado por el público consumidor. El criterio del consumidor medio es de gran relevancia en estos casos, ya que estamos en frente de productos que se dirigen a la población en general. El Tribunal en anteriores providencias ha establecido la relación entre el carácter distintivo de un signo, el criterio del consumidor medio y la clase de productos que se pretenden amparar. Ha expresado lo siguiente:

“El registro de un signo como marca se encuentra expresamente condicionado al hecho de que éste sea distintivo y susceptible de representación gráfica. De conformidad con el art. 135-b) de la Decisión 486, la aptitud distintiva es uno de los elementos constitutivos, como requisito esencial para su registro, según el cual no podrán ser registrados como marcas los signos que “carezcan de distintividad”.

Por otra parte, es del caso señalar que la interpretación prejudicial puntualiza que se deberá determinar el elemento característico de los signos mixtos, y posteriormente, proceder al cotejo de los signos en conflicto.

Si el elemento determinante en un signo mixto es el gráfico, en principio, no habría riesgo de confusión. Si por el contrario en los dos es el elemento denominativo, el cotejo deberá realizarse de conformidad con las siguientes reglas para el cotejo de signos denominativos:

-Se debe analizar, cada signo en su conjunto, es decir, sin descomponer su unidad fonética. Sin embargo, es importante tener en cuenta las sílabas o letras que poseen una función diferenciadora en el conjunto, ya que esto ayudaría a entender cómo el signo es percibido en el mercado.

-Se debe tener en cuenta, la sílaba tónica de los signos a comparar, ya que si ocupa la misma posición, es idéntica o muy difícil de distinguir, la semejanza entre los dos signos podría ser evidente.

-Se debe observar, el orden de las vocales, ya que esto indica la sonoridad de la denominación.

-Se debe determinar, el elemento que impacta de una manera más fuerte en la mente del consumidor, ya que esto mostraría cómo es captada la marca en el mercado.

Revisados los antecedentes, corresponde puntualizar que MAXIKING es una marca mixta compuesta de un elemento denominativo, es decir una palabra, y un elemento gráfico (diseño de letras y figura en el medio), y conforme a las reglas descritas precedentemente el elemento denominativo es el predominante, por consiguiente debe procederse al cotejo teniendo en cuenta principalmente el elemento denominativo del mismo.

Por otra parte, la marca demandada MAXIM trata de una marca mixta en atención a que se compone de un elemento denominativo, es decir una palabra y un elemento gráfico (diseño de letras), observando que posee como elemento predominante el denominativo, compuesto por la palabra MAXIM.

Por consiguiente, como predomina el elemento denominativo sobre el gráfico corresponderá establecer el riesgo de confusión que pudiera existir entre los dos signos, aplicando el criterio contenido en la interpretación prejudicial.

Ahora bien, se tiene que las marcas en conflicto MAXIKING Y MAXIM tienen un elemento compositivo que es el prefijo MAXI, cuyo significado según la Real Academia de la Lengua Española es “muy grande” o “muy largo”, por lo que dicha expresión se constituye en un término descriptivo por referir una cualidad de tamaño, de ahí que no puede ser objeto de monopolio en beneficio de una persona, pues el titular de un signo con dichas características no puede impedir el uso del elemento descriptivo y por consiguiente su marca sería considerada débil, que enfrentará más tarde las contingencias que se inscriban otros signos que contengan el mismo prefijo.

En ese orden, desde el punto de vista ortográfico se evidencia que la marca MAXIM está compuesta de una palabra, lo propio ocurre con la marca MAXIKING, coincidiendo sólo en el prefijo MAXI, existiendo diferencia en cuanto a la extensión del nombre de las dos marcas y en su estructura gramatical, en razón a que la culminación de ambos términos difiere considerablemente.

En cuanto a la pronunciación, no existe similitud desde el punto de vista fonético, pues la palabra MAXIM se compone de dos sílabas (MA-XIM) y MAXIKING de tres (MA-XI-KING), asimismo la sílaba tónica recae sobre distintas sílabas: MA-XIM y MA-XI-KING; por lo que los signos suenan fonéticamente diferentes.

Respecto a la similitud ideológica, MAXIM y MAXIKING, son términos de fantasía, por lo que no se vislumbra que puedan prestarse a confusiones.

En la especie, se concluye que existe más diferencias que semejanzas en las dos denominaciones.

Al margen de lo anotado corresponde puntualizar que además de las diferencias visuales entre ambos signos, de antecedentes se evidencia el detalle de la corona sobre la palabra MAXIKING, cuya expresión en inglés traducida al español significa REY, gráfico que no contiene la marca MAXIM, aspecto que fortalece la distintividad del signo.

Además, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la interpretación prejudicial señala que para realizar el análisis de registrabilidad se debe determinar si la partícula MAXI es de uso común y/o descriptiva en la Clase 20 de la Clasificación Internacional de Niza, así como en clases conexas competitivamente, y posteriormente, deberá realizarse la comparación excluyendo la partícula de uso común y/o descriptiva.

Toda vez que el SENAPI afirma que la partícula MAXI es de uso común y descriptiva, aborda el tema planteado, y para ello reitera lo expresado en la Interpretación Prejudicial expedida en el marco del proceso 29-IP-2013, indicando lo siguiente:

“Al conformar una marca su creador puede valerse de toda clase de elementos como: palabras prefijos o sufijos, raíces o terminaciones, que individualmente consideradas pueden estimarse como expresiones descriptivas, genéricas o de uso común, por lo que no pueden ser objeto de monopolio o dominio absoluto por persona alguna.

...Si bien la norma transcrita prohíbe el registro de signos conformados exclusivamente por designaciones comunes o usuales, las partículas de uso común al estar combinadas con otras pueden generar signos completamente distintos, caso en el cual se puede proceder a su registro.

En este último caso, el titular de dicha marca no puede impedir que las partículas de uso común puedan ser utilizadas por los otros empresarios. Esto quiere decir que su marca es débil porque tiene una fuerza limitada de oposición, ya que las partículas de uso común se deben excluir del cotejo de marcas.

Los signos descriptivos informan de manera exclusiva acerca de las siguientes características y propiedades de los productos: calidad, cantidad, funciones, ingredientes, tamaño, valor, destino, etc.

Se identifica la denominación descriptiva, formulando la pregunta “cómo es” En relación con el producto o servicio de que se trata, se contesta haciendo uso justamente de la denominación considerada descriptiva.

La norma transcrita prohíbe el registro de signos que sean designaciones o indicaciones descriptivas. Sin embargo, los signos compuestos, formados por uno o más vocablos descriptivos, tienen la posibilidad de ser registrados siempre que formen un conjunto suficientemente distintivo. A pesar de ello, el titular de un signo con dichas características, tiene que ser consciente de que no puede impedir la utilización del elemento descriptivo y, por lo tanto, su marca sería considerada débil.

Ahora bien, lo que es de uso común o descriptivo en una clase determinada puede no serlo así en otra; los términos comunes o usuales, por ejemplo, en materia de servicios mecánicos pueden no serlo en servicios de restaurantes o comida y a la inversa. Sin embargo, es muy importante tener en cuenta que hay productos y servicios que tiene una estrecha relación o conexión competitiva y, de conformidad con esto, analizando la mencionada conexión se podría establecer si el estatus descriptivo, genérico o de uso común en una clase afecta la registrabilidad del signo en clases conexas o relacionadas. Esto es muy importante, porque en productos o servicios con íntima conexión

competitiva la información comercial se cruza, lo que hace imposible que un comerciante se apropie de un signo que en el manejo ordinario de los negocios también pueda ser utilizado por los comerciantes de productos o servicios íntimamente relacionados”.

En la especie, considerando lo determinado en la interpretación prejudicial, habiéndose constatado que la partícula MAXI es un término descriptivo y de uso común que no es apropiable en forma exclusiva, el cual tiene relación directa en la Clase 20 de la Clasificación Internacional de Niza, así como en clases conexas, toda vez que posee significado propio que describe una cualidad de tamaño, y no puede ser utilizada o apropiada únicamente por un titular marcario, pues hacerlo constituye un monopolio de uso de palabras necesarias en beneficio de unos pocos, por ello se ha establecido que los signos conformados por palabras genéricas, descriptivas y de uso común se harán débiles frente a otros que también incluyan uno de tales elementos o cualidades; razón por la cual, corresponde realizar la comparación aplicable al caso, es decir, excluyendo la partícula descriptiva MAXI, por lo que deberá efectuarse el cotejo entre los elementos restantes (MAXI) M del demandado y (MAXI) KING del demandante, evidenciándose que no existe similitud ortográfica en razón a que no contienen letras similares.

En cuanto a la similitud fonética, excluyendo el prefijo MAXI, se tiene que la pronunciación (MAXI) M y (MAXI) KING resultan totalmente diferentes.

Por último, los signos comparados en este caso, (MAXI) M y (MAXI) KING no poseen similitud ideológica, en atención a que no evocan las mismas o similares ideas, por consiguiente no se vislumbra riesgo de confusión en el público consumidor.

Con relación a la “coexistencia de hecho”, respecto a las marcas en conflicto, se reitera lo expuesto en la interpretación prejudicial emitida en el proceso, señalando que la coexistencia de hecho, no genera derechos en relación con el registro de una marca, así como tampoco es una prueba irrefutable de la inexistencia de riesgo de confusión, ni convierte en innecesario el análisis de registrabilidad, por consiguiente es importante considerar que el riesgo de confusión trae aparejado un aprovechamiento injusto del prestigio adquirido por marcas existentes en el mercado, ocasionando además la afectación directa del público consumidor que lo puede inducir en error, aspectos que hay que evitar mediante el análisis de registrabilidad.

Finalmente, la autoridad jerárquica al realizar el cotejo de marcas determinó adecuadamente que si bien existe conexión competitiva de productos, empero, al existir suficiente distintividad ortográfica, fonética e ideológica entre MAXIKING del demandante y MAXIM del demandado, no se cumplen los supuestos para originar un riesgo de confusión, haciendo que las marcas puedan coexistir pacíficamente, en razón a la significativa diferencia entre ambas marcas.

Por lo expuesto, se concluye que la autoridad jerárquica actuó correctamente al realizar el cotejo de marcas, por consiguiente no se violaron las normas invocadas por el demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, por consiguiente firme y subsistente la R.A. N° DGE/NUL/J-0205NN/2013 de 20 de diciembre, emitida por la Directora General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual.

Relatora: Magistrada Dr. Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



562

**Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: Santa Cruz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 55, en la que la Administración Tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0506/2014 emitida el 31 de abril por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 64 a 68 vta., réplica de fs. 91 a 93; dúplica de fs. 96 a 97, apersonamiento y contestación de Montaje y Construcciones Industriales Limitada M.C.I. Ltda., en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que dando cumplimiento a la Orden de Verificación 0012OVE01572, la administración tributaria ha verificado el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente relativas al IVA y las facturas de compras detalladas en el F-7531 que fueron declaradas en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2009, detectándose diferencias en el cruce de información, motivo por el cual, sobre base cierta se emitió la Vista de Cargo SIN/GGTSCZ/DF/VE/VC/0052/2013. En dicho documento, se estableció que las notas fiscales detalladas e identificadas con el Código 3, por un importe de Bs 605.000; y un crédito fiscal de Bs, 78.650; no eran válidas para crédito fiscal.

Añadió que el 9 de agosto de 2013, se emitió la R.D. N° 17-00320-13, que fue confirmada en alzada y finalmente, anulada por determinación de la autoridad demandada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en todos los aspectos establecidos en la R.D. N° 17-000320-13, señaló que el argumento de la AGIT es que no existe congruencia entre la Vista de cargo y la resolución determinativa en cuanto a la emisión del acta por contravenciones tributarias, lo que habría ocasionado que el acto impugnado carezca de requisitos formales para alcanzar su fin, vulnerando el derecho al debido proceso del recurrente.

Con referencia a la anulabilidad de la resolución determinativa, mencionó los arts. 36 y 55 de la Ley de Procedimiento Administrativo y señaló que tanto la vista de cargo como el citado acto administrativo tributario, consignan los datos previstos por el art. 29 del D.S. N° 27113, han alcanzado su fin y fueron debidamente notificados para poner a derecho al contribuyente y que pueda ejercer su derecho a la defensa, no existiendo en consecuencia, nulidad específica prevista o establecida por ley específica.

Añadió que la AGIT no debió anular la resolución de alzada, toda vez que de la revisión de antecedentes, se evidencia que se ha realizado una correcta verificación impositiva del contribuyente Montaje y Construcciones Industriales LTDA., procedimiento en el que se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 56728, por el incumplimiento en la presentación de libros de compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal, de acuerdo a lo establecidos en los arts. 47 y 50 de la RND N° 10-0016-07, sancionado con una multa de 150 UFV correspondiente al periodo noviembre/2010.

A continuación señaló lo siguiente: "...de acuerdo a lo establecido en el sub num. 4.2.1. de la RND N° 10-0030-11 de 07/10/2011, misma que modifica el sub num. 4.2. de la RND N° 10-0037-07 de fecha 28/05/2007 además de detallarse en el cuadro N° 4 de la Vista de Cargo, el Acta por Contravención Tributaria N° 56728 en él se le comunicó al contribuyente el deber formal incumplido y su contravención toda vez que las actas por contravención vinculadas al procedimiento de determinación serán consolidadas en la vista de cargo, de acuerdo a lo establecido en el art. 5 de la RND N° 10.0005-13 del 01/03/2013 en virtud a la unificación de procedimientos establecida en el párrafo I del art. 169 de la L. N° 2492 del Código Tributario Boliviano, puesto que la R.D. N° 17-00320-13 hace mención a que se labró el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento debido a los incumplimientos deberes formales detallado en la vista de cargo notificada al sujeto pasivo y bajo estos preceptos jurídicos mencionados no puede la AGIT anular actuados esto es hasta la R.D. N° 17-00320-13 de 9 de agosto de 2013 solo por el hecho de que no existe la congruencia de la vista de cargo con la resolución determinativa en lo que respecta al Acta N° 56728 solo por el hecho que el acto impugnado se le comunicó por error al contribuyente otro incumplimiento e deber formal que no fue la misma citada en la vista de cargo por lo cual no son de credibilidad sus argumentos expuestos de la AGIT además de que no se ha violado de ninguna forma el debido proceso al administrado, puesto que el contribuyente desde un principio del inicio de la verificación y requerimiento de documentación, conocía el desarrollo del procedimiento, en tal sentido, el mismo presentó la documentación de descargo pertinente y que las contravenciones surgen de la valoración de las mismas versus el libro de compras y ventas, en la que se pudo observar y detallar de manera clara y precisa el error en el llenado de su libro de compras..." (sic).

Añadió que tampoco puede la AGIT anular el debido procedimiento de determinación llevado a cabo al contribuyente señalando falta de congruencia porque de los antecedentes del proceso se evidencia que tuvo conocimiento del acta cuando fue notificada la vista de cargo en la que se le comunicó la norma infringida durante la etapa de la fiscalización. Además, pidió se considere la página 24 de la resolución jerárquica.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0506/2014 de 31 de marzo y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-000320-13 de 9 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 30 de enero de 2015, que cursa de fs. 64 a 68 vta.; al efecto, transcribió parte de la resolución jerárquica y puntualizó que la entidad demandante demuestra incongruencia en sus argumentos, faltando a la verdad de los hechos y los antecedentes del proceso. Además que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expuestos por la AGIT, tampoco demuestran una errada interpretación y es más, confiesa de manera textual que no se puede anular solo por el hecho de que no existe incongruencia entre la vista de cargo con la resolución determinativa, en ese entendido resulta más que evidente que lo resuelto en la instancia jerárquica se adecua a lo establecido por la norma, habiéndose valorado en forma correcta los antecedentes del proceso, siendo además evidente que la demandante realiza afirmaciones generales e imprecisas sin exponer razonamientos de carácter jurídico por los cuales su pretensión no fue valorada correctamente por la autoridad jerárquica, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la actora en el presente proceso, más aun cuando la resolución está debidamente fundamentada, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos. Concluyó citando doctrina tributaria.

II.1. Petitorio.

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

III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de los antecedentes administrativos, evidencia que la administración tributaria ejecutó la Orden de Verificación 0012OVE01572 de 28 de septiembre de 2012, con alcance al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas detalladas en el Formulario 7531 (fs. 1 y 2 del C1) en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2009, procedimiento en el que se emitió el acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación 56728 de 19 de abril de 2013, por la contravención del art. 47 de la RND 10.0016-07 de 18 de mayo de 2007, aplicada al periodo noviembre de 2009.

El 22 de abril de 2013, se emitió la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/VC/0052/2013, en la que en cuanto a la citada acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación 56728 de 19 de abril de 2013, se acusó el incumplimiento en la presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci -LCV sin errores de acuerdo a lo establecido por los arts. 47 y 50 de la RND N° 10-0016-07. Posteriormente, el 9 de agosto de 2013, se pronunció la R.D. N° 17-00320-13, que en cuanto al acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación 56728 de 19 de abril de 2013, señaló que "... se labraron actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación las mismas que han sido notificadas en la vista de cargo de conformidad a lo dispuesto por el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano... y al procedimiento establecido en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio 10.0005.13 debido a los incumplimiento de deberes formales detallados en cada acta..." (fs. 326 a 336 del C-1).

Planteado el recurso de alzada de fs. 27 a 33 vta. de la carpeta 2, fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0899/2013 de 23 de diciembre, con el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, confirmó la resolución determinativa.

Interpuesto el recurso jerárquico que cursa de fs. 128 a 138 de la misma carpeta 2, fue conocido y resuelto por la AGIT que, con la resolución impugnada en el presente proceso, anuló la resolución de alzada y repuso obrados hasta la R.D. N° 17-00320-13 de 9 de agosto de 2013 inclusive y ordenó que se emitiera nuevo acto administrativo-tributario congruente con los antecedentes del proceso.

Así se dio origen al presente proceso contencioso-administrativo, en cuyo trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica y la dúplica, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia.

De fs. 114 a 116 vta. del expediente, cursa el apersonamiento y contestación del representante legal de la contribuyente Montaje y Construcciones Industriales Limitada M.C.I. LTDA., quien señaló que la demanda es imprecisa porque no expresa con claridad cuáles son los agravios que hubiera sufrido la administración tributaria ni cómo se hubiera interpretado erróneamente la ley y cuáles los intereses supuestamente lesionados.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La entidad demandante controvierte la decisión de la AGIT porque considera que: "...de acuerdo a lo establecido en el sub numeral 4.2.1. de la RND N° 10-0030-11 de fecha 07/10/2011, misma que modifica el sub numeral 4.2. de la RND 10-0037-07 de fecha 28/05/2007 además de detallarse en el cuadro N° 4 de la Vista de Cargo, el Acta por Contravención Tributaria N° 56728 en él se le

comunicó al contribuyente el deber formal incumplido y su contravención toda vez que las actas por contravención vinculadas al procedimiento de determinación serán consolidadas en la vista de cargo, de acuerdo a lo establecido en el art. 5 de la RND N° 10.0005-13 del 01/03/2013 en virtud a la unificación de procedimientos establecida en el párrafo I del art. 169 de la L. N° 2492 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que la R.D. N° 17-00320-13 hace mención a que se labró el acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento debido a los incumplimientos deberes formales detallados en la vista de cargo notificada al sujeto pasivo y bajo estos preceptos jurídicos mencionados no puede la AGIT anular actuados esto es hasta la R.D. N° 17-00320-13 de 9 de agosto de 2013 solo por el hecho de que no existe la congruencia de la vista de cargo con la resolución determinativa en lo que respecta al Acta N° 56728 solo por el hecho que el acto impugnado se le comunicó por error al contribuyente otro incumplimiento a deber formal que no fue la misma citada en la vista de cargo por lo cual no son de credibilidad sus argumentos expuestos de la AGIT además de que no se ha violado de ninguna forma el debido proceso al administrado, puesto que el contribuyente desde un principio del inicio de la verificación y requerimiento de documentación, conocía el desarrollo del procedimiento, en tal sentido, el mismo presentó la documentación de descargo pertinente y que las contravenciones surgen de la valoración de las mismas versus el libro de compras y ventas, en la que se pudo observar y detallar de manera clara y precisa el error en el llenado de su libro de compras...” (sic).

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expuestos por la AGIT, tampoco demuestran una errada interpretación y es más, confiesa de manera textual que no se puede anular solo por el hecho de que no existe incongruencia entre la vista de cargo con la resolución determinativa y que este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la actora en el presente proceso, más aun cuando la resolución está debidamente fundamentada, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos. concluyó citando doctrina tributaria.

A su turno, el tercero interesado en el proceso, acusó la insuficiencia de la demanda en cuanto a carga argumentativa.

IV.1. Respecto a la demanda en derecho.

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso”

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

1. La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
2. La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
3. El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.
4. El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
5. La cosa demandada, designándola con toda exactitud.
6. Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.
7. El derecho, expuesto sucintamente.
8. La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
9. La petición en términos claros y positivos. (arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, la lectura de la demanda y específicamente del acápite denominado II.4. demanda contencioso-administrativa” transcrito en el punto I de la presente resolución, evidencia que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada porque la lectura de la resolución impugnada y la contestación-informe de la autoridad demandada, permiten inferir que la nulidad dispuesta por la AGIT, la cual fue sustentada en el hecho de haberse verificado que en la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/NC/0052/2013, con base en el Acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación 56728 de 19 de abril de 2013, se acusó el incumplimiento en la presentación de libros de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV sin errores de acuerdo a lo establecido por los arts. 47 y 50 de la RND N° 10-0016-07. Mientras que en la R.D. N° 17-00320-13, que en cuanto al acta por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación 56728 de 19 de abril de 2013, señaló que “... se labraron actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación las mismas que han sido notificadas en la vista de cargo de conformidad a lo dispuesto por el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano... y al procedimiento establecido en el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0005.13 debido a los incumplimiento de deberes formales detallados en cada acta...” (fs. 326 a 336 del C-1). Sobre este

antecedente fáctico, la autoridad demandada consideró que existía incongruencia que amerita la nulidad del último acto administrativo-tributario y su consiguiente reposición. Ahora bien, se colige que el motivo de la pretensión de la entidad demandante es cuestionar dicha decisión; sin embargo, no ha proporcionado ningún argumento o fundamentado agravio al respecto que permita a este tribunal efectuar el control de legalidad solicitado.

Teniendo presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ. es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues “el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos”.²

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del CPC, está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente y con datos erróneos que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en el párrafo en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dr. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



563

Livio Cesar Zozzoli c/ el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI).
Contencioso Administrativo.
Distrito: Chuquisaca.

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 30 a 32, subsanada a fs. 37, interpuesta por Boliviana de Ingeniería SRL representado por Diego Flores Almanza, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 46 a 50, el apersonamiento de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del SIN cursante a fs. 77 a 79; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 1 de octubre de 2013, plantearon Recurso de Alzada contra la R.D. N° 17-00507-13 de 11 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, misma que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0006/2014, que confirmó la decisión impugnada sin hacer un análisis de los argumentos y pruebas que presentaron.

Dentro del término de ley interpusieron recurso jerárquico; empero, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo, que dispuso anular obrados hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico, incurriendo en una incorrecta aplicación de la Ley.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Al momento de plantear el recurso de Alzada acompañó el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo, expedido en la Notaría de Fe Pública N° 35 a cargo de Hugo Melgar Álvarez; documento que le faculta presentar recursos de alzada y jerárquico, en estricto cumplimiento a los arts. 8 y 198-b) del Cód. Trib. boliviano. Cumplió con todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y, bajo el principio del informalismo, al presentar el recurso correspondiente correspondía proseguir con el trámite hasta que se resuelva el fondo de lo reclamado. Sin embargo, dicho aspecto no fue advertido por la autoridad demandada que anuló obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0502/2014 de 31 de marzo, ordenando el pronunciamiento sobre el fondo de su recurso.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 46 a 50, contestó en forma negativa señalando: 1) En el caso presente se evidencia la carencia de legitimación activa para interponer el recurso de alzada, incumpléndose el art. 198-l-b) y 204-l del Cód. Trib. boliviano, correspondiendo sanear el proceso hasta que se dicte el auto de admisión del recurso jerárquico; y, 2) El sujeto pasivo no adjuntó el acto administrativo impugnado tal como exige la norma por lo que se debió otorgar el plazo improrrogable de 5 días, a partir de la notificación con la observación, para su cumplimiento.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo.

II.2. Réplica y dúplica.

Corrida en traslado la respuesta, la Empresa demandante no presentó réplica a pesar de su notificación con la contestación practicada el 1 de octubre de 2014 (fs. 71), situación que ocasionó la no presentación de la dúplica por parte de Daney David Valdivia Coria por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

La Gerencia GRACO Cochabamba del SIN -tercero interesado-, por memorial presentado el 1 de octubre de 2014 (fs. 77 a 79) pidió se declare la improcedencia de la demanda contenciosa administrativa en razón a lo siguiente: 1) No se agotó la vía administrativa porque se anuló obrados hasta el auto de admisión de la instancia jerárquica para que se subsane errores formales; y, 2) No es obligación de la AIT conocer el fondo de la causa cuando existen observaciones de forma que no fueron cumplidos. Con base en ello, pide se declare improbada la demanda.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Orden de Verificación 3912OVI00219 de 15 de mayo de 2012, emitida por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, del IVA de la gestión 2009 del periodo fiscal: octubre, correspondiente al contribuyente: Boliviana de Ingeniería SRL (fs. 2 del anexo 1).

III.2. Vista Cargo N° 29-00052-13 de 10 de junio de 2013 (fs. 380 a 382 del anexo 2).

III.3. R.D. N° 17-00507-13 de 11 de septiembre de 2013 (fs. 405 a 413 del anexo 2); notificándose a Boliviana de Ingeniería SRL el 12 de septiembre de ese año.

III.4. Recurso de alzada interpuesto, por Diego Flores Almanza en su condición de representante de Boliviana de Ingeniería SRL -hoy demandante- (fs. 32 a 44 del Anexo).

III.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0006/2014 de 6 de enero, que resolvió confirmar la R.D. N° 17-00507-13 de 11 de septiembre de 2013 (fs. 110 a 125 del Anexo).

III.6. Recurso Jerárquico presentado por Diego Flores Almanza representante legal de la empresa Boliviana de Ingeniería SRL (fs. 128 a 137 del anexo).

III.6.1. Auto de admisión de 4 de febrero de 2014 que dispuso la remisión de actuados administrativos ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 138 del anexo).

III.6.2. Auto de Radicatoria de 17 de febrero de 2014 (fs. 143 del anexo).

III.7. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo, que resolvió anular obrados hasta el auto de admisión del recurso Jerárquico emitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, disponiendo la realización de observaciones para que el sujeto pasivo pueda subsanarla conforme al art. 198 del Cód. Trib. boliviano (fs. 177 a 186 del anexo). Con base en lo siguiente:

1. "iv. (...) el 28 de enero de 2014 la empresa BOLDEING SRL, interpuso recurso jerárquico dentro del plazo establecido en el art. 144 del Cód. Trib. boliviano, por lo que la ARIT Cochabamba procedió a admitir dicho recurso mediante Auto de 4 de febrero de 2014, que en la última parte del primer párrafo indica textualmente: "(...) el recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, la cual cursa en obrados (...); de dicha afirmación se advierte que la ARIT-Cochabamba, observó la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 198-l-c) del citado Cód. Trib. para la presentación del recurso jerárquico entre los cuales se debe indicar la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; sin embargo, de la revisión del referido en el auto de admisión, se evidencia que a pesar de la observación descrita, el recurso jerárquico interpuesto por la empresa recurrente fue admitido, sin considerar que el art. 219-b) del Cód. Trib. boliviano claramente indica, que una vez presentado el recurso jerárquico, en secretaria de la Superintendencia Tributaria Regional (ahora Autoridad Regional de Impugnación Tributaria), el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso". Agregando luego: "...al evidenciar que el sujeto pasivo no adjuntó el acto administrativo impugnado tal como lo exige la norma, debió observar la presentación del recurso y disponer la subsanación en el término improrrogable de 5 días, a partir de la notificación con la observación; de modo que la ARIT Cochabamba emitió auto de admisión del recurso jerárquico presentado por BOLDEING SRL, éste presenta incongruencia porque a tiempo de admitir el recurso indica que no se presentó ante esa instancia el Acto administrativo sujeto de impugnación".

2. "vi. (...) tampoco se observó el incumplimiento de otro requisito necesario para la admisión del recurso jerárquico establecido en el art. 198-b) del Cód. Trib., que señala que el recurso jerárquico debe contener el nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a la ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente. En ese entendido y de la lectura del recurso jerárquico se evidencia que no acompaña el poder que faculta a Diego Flores Almanza actuar como representante legal de la empresa BOLDEING SRL para la interposición del recurso jerárquico (...), por tanto, dicha omisión hace anulable el Auto de Admisión de 4 de febrero de 2014, además de vulnerar los arts. 115-II, y 117 de la C.P.E."

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si, es legal la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes se tiene que una vez emitida la Orden de Verificación 3912OVI00219 de 15 de mayo de 2012, del IVA de la gestión 2009 del periodo fiscal: octubre, correspondiente al contribuyente: Boliviana de Ingeniería SRL, se pronunciaron la Vista Cargo N° 29-00052-13 de 10 de junio de 2013 y la R.D. N° 17-00507-13 de 11 de septiembre de ese año.

Con esos antecedentes, el contribuyente: boliviana de Ingeniería SRL, presentó recurso de alzada, pretendiendo se deje sin efecto la resolución determinativa antes citada; empero, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0006/2014 de 6 de enero, confirmó la R.D. N° 17-00507-13 de 11 de septiembre de 2013. Después de interponerse recurso jerárquico, el mismo fue admitido mediante Auto de 4 de febrero de 2014, radicándose el citado recurso por Auto de 17 de febrero de ese año, conforme se mostró en los puntos III.6.1 y III.6.2 del presente fallo judicial. A pesar de haberse dispuesto la admisión del recurso jerárquico planteado; sin embargo, fue dejado sin efecto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo -hoy cuestionado-, que advirtió el incumplimiento de dos requisitos (subsanales), por parte del contribuyente Boliviana de Ingeniería SRL -hoy demandante-, el primero referido a la falta de presentación del documento original o copia del acto administrativo que se impugna y, el segundo, el poder de representación de Diego Flores Almanza, como se describió en el acápite III.7 de la presente Sentencia judicial, mismos que están previstos en el art. 198-l-b) y c) del Cód. Trib. boliviano.

La S.C. N° 105/2016-S3 de 15 de enero, indicó: "...la obligatoriedad de cumplimiento del procedimiento, es esencial para materializar los principios de legalidad, igualdad y seguridad jurídica, pues si bien en el proceso administrativo rige el principio de informalismo que permite flexibilizar algunos actos procesales a favor del administrado; ello, no significa que a título de informalismo los administrados se nieguen cumplir con los requerimientos de la administración y pretendan que la misma sobreentienda o colija que el requerimiento no es correcto o de manera tácita que el requisito se encuentra cumplido".

El art. 198.I del Cód. Trib. boliviano establece: "Los recursos de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente; c) Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto" (el resaltado fue añadido). En caso de incumplimiento, el mencionado artículo prevé: "III. La omisión de cualquiera de los requisitos señalados en el presente artículo o si el recurso fuese insuficiente u oscuro determinará que la autoridad actuante, dentro del mismo plazo señalado en el párrafo precedente, disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de cinco días, computables a partir de la notificación con la observación, que se realizará en Secretaría de la Superintendencia Tributaria General o Regional o Intendencia Departamental respectiva. Si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarara el rechazo del recurso. Siendo subsanada la omisión u observación, se aplicará lo previsto en el parág. II de este artículo".

En ese contexto, las particularidades del caso presente demuestran que la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo, es legal por cuanto la intervención por representación, requiere indudablemente la presentación del documento que acredite tal representación, constituyéndose en un requisito fundamental para la previa admisión del recurso, conforme manda el art. 198-l-b) del Cód. Trib. boliviano. Similar razonamiento fue expuesto también en la Sentencia de Sala Plena N° 381/2014 de 16 de

diciembre, que indicó: "...es importante acreditar las actuaciones de las personas jurídicas mediante instrumento público en el que se establezca las facultades especiales de interponer recurso de alzada y jerárquico para actuar en su representación, y que además esté inscrito en FUNDEMPRESA". De igual forma en la Sentencia de Sala Plena N° 296/2014 de 7 de octubre, señaló: "...la interposición del recurso de alzada, necesariamente para su presentación requiere del contrato de mandato cuando se trata de una persona jurídica o en representación de una persona natural que compruebe la obligación de realizar uno o varios actos jurídicos a cuenta del mandante y también de los documentos respaldatorios de la personería del recurrente (escritura de constitución de la sociedad, inscripción en FUNDEMPRESA". Lo propio ocurre respecto al acompañamiento de la copia o fotostática del documento que contiene el acto que se considera le causa agravio, previsto en el art. 198-I-c) del Cód. Trib. boliviano, debido a que también se constituye en un requisito (subsancable) que se debe cumplir antes de la admisión del recurso. Al advertirse el incumplimiento, efectivamente correspondía otorgar el plazo de cinco días al recurrente para su cumplimiento, conforme prevé el art. 198-III del Cód. Trib. boliviano; consiguientemente, el actor no puede pretender ampararse en el principio del informalismo para eludir el cumplimiento de los requisitos esenciales previstos en el art. 198-I-b) y c) del Cód. Trib. boliviano.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, este Tribunal llega al entendimiento de que la Autoridad demandada actuó en legal forma y, dentro de su facultad, al disponer que se subsanen los requisitos establecidos en el art. 198-I-b) y c) del Cód. Trib. boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 30 a 32, subsanada a fs. 37, interpuesta por Boliviana de Ingeniería SRL representado por Diego Flores Almanza; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 502/2014 de 31 de marzo, sin costas.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



564

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 44 a 47 vta., subsanada a fs. 54, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 84 a 91, la réplica de fs. 118 a 19 vta., la réplica de fs. 124 a 126; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria en uso de sus atribuciones conferidas por la L. N° 2492, notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031672750 de 9 de noviembre de 2012, que determinó una deuda tributaria de 833.- UFV's; equivalente a Bs 1.489; importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la declaración Jurada Form. 143 del impuesto al valor agregado (IVA), correspondiente al periodo fiscal febrero de 2005.

Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la citada contribuyente solicitó la extinción de la obligación tributaria y se deje sin efecto el tributo consignado en la referida vista de cargo, con el argumento de que habrían prescrito las facultades administrativas para determinar y cobrar las obligaciones tributarias, apoyándose en el art. 59 del Cód. Trib. boliviano. En respuesta, la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 24-0068-13 de 19 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción planteada por Francisca Fanny Alba Miranda en razón a que

conforme a los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 del Cód. Trib. boliviano y 3 de la L. N° 154, las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles. Luego de continuar con el respectivo procedimiento, ante la no presentación de la declaración jurada, la contribuyente fue notificada con la R.D. N° 17-0100-13 de 26 de agosto de 2013, determinando de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo por la no presentación de la declaración jurada, por concepto del IVA del periodo fiscal febrero de 2005.

En uso del derecho a la defensa, la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1210/2013 de 9 de diciembre, que dispuso revocar el Proveído N° 24-0068-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0100-13 de 26 de agosto de 2013.

Ante el perjuicio a los intereses del Estado, la administración tributaria planteó recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, objeto la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, viola los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano, debido a que la norma suprema incluye a las deudas tributarias como imprescriptibles pues causan daño económico al Estado. De ahí, que cualquier acción u omisión de los administrados o sujetos pasivos sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provoca per se un daño económico efectivo al erario nacional.

Sostiene que no hay duda que el propósito del legislador fue prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. boliviano. Agrega, que de emitirse una Sentencia que dé cabida a la petición del contribuyente se ignoraría el principio interpretativo contenido en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, referido a los valores supremos y los principios de supremacía constitucional y seguridad jurídica o legalidad, entre otros.

De la misma forma, indica que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, siendo el motivo de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, lo que implica que la deuda tributaria del IVA por el periodo febrero de 2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

Añade que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, equivocadamente, sostiene que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria y no así el tributo, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley en la aplicación de la prescripción extintiva.

Finalmente, indica que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio de la extinta Corte Suprema de Justicia, sentó jurisprudencia al señalar que la nueva Constitución Política del Estado ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-0100-2013 y Proveído N° 24-0068-13 de 19 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 84 a 91, contestó en forma negativa señalando que: a) El hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003; b) La prescripción establecida en la ley se encuentra vigente, con las modificaciones hechas en las Leyes Nos. 291 y 317. En ese sentido, la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria no así del tributo; c) No corresponde aplicar la imprescriptibilidad reclamada por el demandante, porque al art. 324 de la C.P.E. corresponde darle un sentido tributario de especial importancia, no pudiéndose dar una interpretación sin antes estar declarada por el órgano competente; y, d) Siguió la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ/1161/2013 y AGIT-RJ/0894/2014.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbada la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero.

III.- Del tercero interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 112, se advierte la legal citación de Francisca Fanny Alba Miranda, en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, la entidad demandante formuló réplica, agregando que el Estado precisa de los tributos para el cumplimiento de sus fines, por lo que cualquier acción u omisión de los contribuyentes genera una disminución en los ingresos del Estado (fs. 118 a 119 vta.) Por su parte, la AGIT, en su memorial de réplica indicó que el actor no envió los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero (fs. 124 a 126), disponiéndose a fs. 127, "Autos" para sentencia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. Cursa Vista de Cargo N° 2031672750 de 9 de noviembre de 2012, que muestra el total de la deuda tributaria más sanción por la conducta de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda que asciende a 833.- UFV's, del impuesto IVA del periodo fiscal febrero de 2005 (fs. 1 del anexo 2), notificándose a la citada persona el 9 de noviembre de 2012 (fs. 2 del anexo 2).

IV.2. El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- opone prescripción solicitando se declare la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, se deje sin efecto la Vista de Cargo N° 2031672750 de 9 de noviembre de 2012 (fs. 7 del anexo 1), siendo resuelto por Proveído N° 24-0068-13 de 19 de agosto de 2013, que determinó rechazar la prescripción mencionada (fs. 9 del anexo 1), siendo impugnada por la mencionada contribuyente mediante recurso de alzada (fs. 4 a 7 del anexo 3).

IV.3. Cursa R.D. N° 17-0100-13 de 26 de agosto de 2013, que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, por un importe que asciende a 848.- UFV's, correspondiente al periodo fiscal febrero de 2005 (fs. 46 a 47 del anexo 3).

IV.4. Recurso de alzada interpuesto por Francisca Fanny Alba Miranda (fs. 48 a 51 del anexo 3). Admitido el mencionado recurso, por Auto de 24 de septiembre de 2013 (fs. 52 del anexo 3), fue respondido negativamente por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN alegando la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado prevista por el art. 324 de la C.P.E. (fs. 56 a 60 vta. del anexo 3).

IV.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1210/2013 de 9 de diciembre, que revocó el Proveído N° 24-0068-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0100-13 de 26 de agosto de 2013, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa el IVA del periodo fiscal febrero de 2005 (fs. 98 a 110 del anexo 3).

IV.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, que resolvió el recurso jerárquico interpuesto por la administración tributaria, confirmando la Resolución ARIT-LPZ/RA 1210/2013 de 9 de diciembre (fs. 135 a 142 vta. del anexo 3).

V. De la problemática planteada.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia en el presente caso, se circunscribe a determinar: 1) si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, viola flagrantemente los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano; y, 2) si existió una incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la normativa aplicable.

A efecto de lograr una mejor comprensión este Tribunal se ve obligado a precisar la norma legal aplicable en razón a que la entidad demandante reclama la incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Las particularidades del caso concreto evidencian que tanto la Vista de Cargo N° 2031672750 de 9 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0100-13 de 26 de agosto de 2013, están referidos al impuesto IVA del periodo fiscal febrero de 2005; consiguientemente, la norma aplicable es la que estuvo vigente para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria-L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano)- sin las modificaciones realizadas al art. 59 del Cód. Trib. boliviano, introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".

Al ser modificaciones realizadas con posterioridad al periodo fiscalizado, no se puede pretender su aplicación retroactiva, por cuanto está vedada por el art. 123 de la C.P.E., que señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"; en armonía con la Norma Suprema, el art. 150 del Cód. Trib. boliviano, dispone: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

En sumisión al bloque de constitucionalidad, la Sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, en un caso similar razonó de la siguiente manera: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del Cód. Trib. boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012..." (el resaltado nos corresponde), exégesis que este Tribunal ratifica y mantiene, debido a que pretender la aplicación retroactiva de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, significaría desconocer las garantías debidas a los contribuyentes y/o sujetos pasivos, en franca vulneración del art. 115-II de la C.P.E.

En ese sentido, la afirmación realizada por la Autoridad demandada, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, que dijo: "...tratándose del IVA correspondiente al periodo mayo de 2005, se establece que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha ley", es correcta y guarda correspondencia con la uniforme jurisprudencia emitida por este tribunal.

V.3. Imprescriptibilidad de las deudas tributarias.

De la revisión de antecedentes se evidencia que el motivo central de la disconformidad con la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, es porque -a criterio de la entidad demandante- las deudas tributarias serían imprescriptibles en razón a la previsión del art. 324 de la C.P.E., que señala: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", apoyándose para ello en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre y, la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, que dijo: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado".

En cuanto a la interpretación del art. 324 de la C.P.E. y la aplicación del art. 152 del Cód. Trib. boliviano, este Tribunal en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, indicó: "Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTb, dispone que 'si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado'; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este Tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por sala plena de este Tribunal" (el resaltado nos corresponde). Criterio uniformemente aplicado en las Sentencias de Sala Plena Nos. 212/2014 de 15 de septiembre, 589/2015 de 10 de diciembre, 003/2016 de 15 de febrero, 239/2016 de 14 de junio; y, Sentencias de Sala Plena Nos. 282/2016, 285/2016, 290/2016 y 314/2016, todos de 13 de julio.

En ese contexto, la entidad demandante no puede alegar que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- ocasiona daño económico al Estado, puesto que ella hizo uso de su derecho a oponer prescripción, previsto en los arts. 59-I del Cód. Trib. boliviano y 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004, derecho que está protegido y garantizado por el art. 14-III de la C.P.E., que señala: "El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos", no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria verse privado del ejercicio de su derecho a oponer prescripción ya que está reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano concordante con el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004.

Asimismo, los antecedentes expuestos ut supra advierten que no existen causales de suspensión de la prescripción prevista en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. boliviano, siendo correcto el cómputo realizado por la autoridad demandada que indicó: "...la deuda tributaria determinada por la administración tributaria, surge por la falta de presentación de la declaración jurada del IVA del periodo febrero de 2005; cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo al mes siguiente, es decir, marzo de 2005, por lo que conforme con lo previsto en el art. 60-I, de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), el término de la prescripción aplicable de cuatro años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción (...) toda vez, que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0100-13, de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito" (sic a fs. 38 vta.). En ese contexto, al ser evidente que no existen causales de suspensión de la prescripción y haberse realizado un adecuado cómputo, con base en la normativa legal citada, no corresponde revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero. Y en cuanto al art. 324 de la C.P.E., dicha norma ya fue interpretada por este tribunal como se mostró ut supra; por ende, se tiene que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda no ocasiona daño económico al Estado porque ella se limitó a ejercer su derecho a oponer prescripción, reconocido en los arts. 59-I del Cód. Trib. boliviano y 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004.

Similar razonamiento fue expuesto en la Sentencia de Sala Plena N° 188/2016 de 21 de abril, que en un caso similar dijo: “Si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492, esta misma norma establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción contenido en los arts. 59, 60, 61 62 y 154 la prescripción en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados para períodos fiscales indefinidos”, añadiendo luego: “En definitiva, se tiene que al haberse declarado la prescripción de las acciones de determinación del período diciembre de 2004, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas señaladas en el código tributario establecen la figura de la prescripción por inactividad de la administración tributaria en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido el art. 178 de la C.P.E., desvirtuándose las vulneraciones acusadas por la entidad demandante”; línea jurisprudencial que este tribunal mantiene y ratifica.

V.4. Sobre la aplicación de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre.

De la lectura de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, se evidencia que la misma emergió del reclamo realizado al interior de un proceso ejecutivo donde la problemática estuvo referido a la subasta y remate de bienes del deudor; con ese antecedente, el citado fallo constitucional señaló: “...los recurridos no han incurrido en ningún acto ilegal y menos han lesionado las garantías constitucionales invocadas por la parte recurrente, toda vez que no han revocado ninguna resolución con calidad de cosa juzgada dictada dentro de un debido proceso, ya que han tramitado una apelación que fue concedida conforme al procedimiento y fue resuelta de acuerdo al mismo; de otro lado, no han alterado códigos ni dictado reglamentos o disposiciones sobre procedimientos judiciales, menos han aplicado en forma retroactiva una disposición legal; por lo que no existe motivo para otorgar la tutela solicitada, pues no hay derecho o garantía amenazada, restringida o suprimida para restituirla”. Con base en el mencionado razonamiento se denegó la tutela.

En ese contexto, se constata que los supuestos fácticos examinados en el referido fallo constitucional son diferentes a la problemática analizada en el presente caso, debido a que la demanda contenciosa administrativa es diferente, en su naturaleza y objeto, al proceso ejecutivo. Asimismo, en el caso de autos no se discuten temas referidos a la subasta y remate de bienes del deudor. La S.C. N° 0779/2005-R de 8 de julio, citando al AC 0004/2005-ECA de 16 de febrero, señaló: “...cuando no existe la concurrencia de la analogía entre los supuestos fácticos no puede exigirse la aplicación de la jurisprudencia o el precedente obligatorio...”; consiguientemente, la jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, no resulta aplicable al presente caso.

V.5. Respecto a la aplicación de la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio.

Si bien resulta evidente que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, indicó: “...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado”; sin embargo, para su aplicación requiere la concurrencia de supuestos fácticos análogos. En ese sentido, de la lectura de la mencionada sentencia judicial se advierte que la decisión de declarar probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN obedeció a lo siguiente: 1) La S.C. N° 028/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del Párrafo Tercero de la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310; y, 2) La aplicación de la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 (CTb) a hechos acaecidos durante la citada ley.

De donde se colige, que la afirmación: “...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado” resulta ser un obiter dictum que no se constituye en la ratio decidendi del mencionado fallo. De ahí, que no pueda ser aplicado al presente caso por no concurrir los supuestos facticos análogos requeridos para su aplicación.

VI. Conclusión.

Por lo expuesto, se tiene que la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1210/2013 de 9 de diciembre, declarando operada la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria del IVA del período fiscal febrero de 2005, es correcta y no transgrede los arts. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 44 a 47 vta., subsanada a fs. 54, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0252/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas por tratarse de entidad pública.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



565

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 45 a 48 vta., subsanada a fs. 58, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 91 a 98 vta.; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria en uso de sus atribuciones notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031662833 de 9 de noviembre de 2012, que determinó la deuda tributaria en UFV's 2387, equivalente a Bs 4273; importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 143 del IVA del periodo fiscal: enero de 2005.

Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la citada contribuyente pidió la extinción de la obligación tributaria con el argumento de que habría prescrito las facultades para determinar y cobrar las obligaciones tributarias, apoyándose en el art. 59 del Cód. Trib. boliviano. En respuesta, emitió el Proveído N° 24-0067-13 de 19 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción planteada por Francisca Fanny Alba Miranda en razón a que las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles. Luego de continuar con los trámites, notificaron con la R.D. N° 17-0102-13 de 26 de agosto de 2013, determinando de oficio la obligación tributaria de la contribuyente por la no presentación de la Declaración Jurada, por concepto del IVA del periodo fiscal: enero de 2005.

En uso del derecho a la defensa, la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1208/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar el Proveído N° 24-0067-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0102-13 de 26 de agosto de 2013.

Ante el perjuicio a los intereses del Estado, plantearon recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, viola el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 del Cód. Trib. boliviano, debido a que la Norma Suprema incluye a las deudas tributarias como imprescriptibles pues causan daño económico al Estado. De ahí, que cualquier acción u omisión de los administrados o sujetos pasivos sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provoca por se un daño económico efectivo al erario nacional.

Sostiene que no hay duda que el propósito del legislador fue prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. boliviano. Agrega, que de emitirse una sentencia que dé cabida a la petición del contribuyente se ignoraría el principio interpretativo contenido en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, referido a los valores supremos y los principios de supremacía constitucional y seguridad jurídica o legalidad, entre otros.

De la misma forma, indica que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, siendo el motivo de la litis no la prescripción de la facultad y sino la ejecución, lo que implica que la deuda tributaria del IVA por el periodo enero de 2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, equivocadamente, sostiene que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria y no así el tributo, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley en la aplicación de la prescripción extintiva.

Finalmente, indica que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, sentó jurisprudencia al señalar que la nueva Constitución Política del Estado ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 242/2014 de 24 de febrero, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-0102-2013 y Proveído N° 24-0067-13 de 19 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 91 a 98 vta., contestó en forma negativa señalando: a) El hecho generador ocurrió en la vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003; b) La prescripción establecida en la ley se encuentra vigente, con las modificaciones hechas en las Leyes Nos. 291 y 317. En ese sentido, la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria no así del tributo; c) No corresponde aplicar la imprescriptibilidad reclamada por el demandante, porque al art. 324 de la C.P.E. corresponde darle un sentido tributario de especial importancia, no pudiéndose dar una interpretación sin antes estar declarada por el órgano competente; y, d) Siguieron la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ/1161/2013 y AGIT-RJ/0894/2014.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General-hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

Corrida en traslado la respuesta, la entidad demandante agregó que el Estado precisa de los tributos para el cumplimiento de sus fines, por lo que cualquier acción u omisión de los contribuyentes genera una disminución en los ingresos del Estado (fs. 128 a 129 vta. Por su parte, la AGIT indicó que el actor no enervó los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero (fs. 133 a 135).

Francisca Fanny Alba Miranda no se apersonó ni presentó memorial a pesar de su notificación mediante Provisión Citoria practicada el 8 de junio de 2015 (fs. 121).

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Vista de Cargo N° 2031662833 de 9 de noviembre de 2012, que muestra el total de la deuda tributaria más sanción por la conducta de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda que asciende a UFV's 2387, del impuesto IVA del periodo fiscal: enero de 2005 (fs. 1 del anexo 1), notificándose a la citada persona el 9 de ese mes y año (fs. 2 del anexo 2).

III.2. El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- opone prescripción solicitando se declare la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, se deje sin efecto la Vista de Cargo N° 2031662833 de 9 de noviembre de 2012 (fs. 7 del anexo 2), siendo resuelto por Proveído N° 24-0067-13 de 19 de agosto de 2013, que determinó rechazar la prescripción mencionada (fs. 9 del anexo 2).

III.3. R.D. N° 17-0102-13 de 26 de agosto de 2013, que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, por un importe que asciende a UFV's 769, correspondiente al periodo fiscal: enero de 2005 (fs. 46 a 47 del anexo 3).

III.4. Recurso de Alzada interpuesto por Francisca Fanny Alba Miranda (fs. 49 a 52 del anexo 3). Admitido el mencionado recurso, por Auto de 24 de septiembre de 2013 (fs. 53 del anexo 3), fue respondido negativamente por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN alegando la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado prevista por el art. 324 de la C.P.E. (fs. 57 a 61 vta. del anexo 3).

III.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1208/2013 de 9 de diciembre, que revocó el Proveído N° 24-0067-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0102-13 de 26 de agosto de 2013, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IVA del periodo fiscal: enero de 2005 (fs. 99 a 111 del anexo 3).

III.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 1208/2013 de 9 de diciembre (fs. 136 a 143 vta. del anexo 3).

IV. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si es correcta la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, respecto a la prescripción declarada conforme el art. 59 del Cód. Trib. boliviano del IVA del periodo fiscal enero de 2005.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Consideración necesaria.

A efecto de lograr una mejor comprensión este tribunal se ve obligado a precisar la norma legal aplicable en razón a que la entidad demandante reclama la incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Las particularidades del caso concreto evidencian que tanto la Vista de Cargo N° 2031662833 de 9 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0102-13 de 26 de agosto de 2013, están referidos al impuesto IVA del periodo fiscal: enero de 2005; consiguientemente, la norma aplicable es la que estuvo vigente para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria -L. N° 2492 (Cód. Trib.

boliviano)- sin las modificaciones realizadas al art. 59 del Cód. Trib. boliviano, introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".

Al ser modificaciones realizadas con posterioridad no se puede pretender su aplicación retroactiva, por cuanto está vedada por el art. 123 de la C.P.E. que señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"; en armonía con la Norma Suprema, el art. 150 del Cód. Trib. boliviano señala: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

En sumisión al bloque de constitucionalidad, la Sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, en un caso similar razonó de la siguiente manera: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del Cód. Trib. boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012..." (el resaltado nos corresponde), exégesis que este Tribunal ratifica y mantiene, debido a que pretender la aplicación retroactiva de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012 significaría desconocer las garantías debidas a los contribuyentes y/o sujetos pasivos, en franca vulneración del art. 115-II de la C.P.E..

En ese sentido, la afirmación realizada por la autoridad demandada, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, que dijo: "...tratándose del IVA correspondiente al periodo enero de 2005, se establece que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha ley" es correcta y guarda correspondencia con la jurisprudencia emitida por este Tribunal.

V.2. Resolución del caso.

De la revisión de antecedentes se evidencia que el motivo central de la disconformidad con la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, es porque -a criterio de la entidad demandante- las deudas tributarias serían imprescriptibles en razón a la previsión del art. 324 de la C.P.E. que señala: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", apoyándose para ello en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre y, la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, que dijo: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado".

V.2.1. En cuanto a la interpretación y aplicación del art. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano

En cuanto a la interpretación del art. 324 de la C.P.E. y aplicación del art. 152 del Cód. Trib. boliviano, este Tribunal en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, indicó: "Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTb, dispone que "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este Tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por Sala Plena de este Tribunal". Criterio uniformemente aplicado en las Sentencias de Sala Plena Nos. 212/2014 de 15 de septiembre, 589/2015 de 10 de diciembre, 003/2016 de 15 de febrero, 239/2016 de 14 de junio; y, Sentencias de Sala Plena Nos. 282/2016, 285/2016, 290/2016 y 314/2016, todos de 13 de julio.

En ese contexto, la entidad demandante no puede alegar que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- ocasiona daño económico al Estado, puesto que ella hizo uso de su derecho a oponer prescripción, previsto en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano y el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, derecho que está protegido y garantizado por el art. 14-III de nuestra Norma Suprema que señala: "El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos", no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria verse privada del ejercicio de su derecho a oponer prescripción ya que está reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano concordante con el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Asimismo, los antecedentes expuestos ut supra advierten que no existen causales de suspensión de la prescripción prevista en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. boliviano, siendo correcto el cómputo realizado por la Autoridad demandada que indicó: "...la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria, surge por la falta de presentación de la declaración jurada del IVA del periodo enero de 2005;

cuyo vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del IVA se produjo al mes siguiente, es decir, febrero de 2005, por lo que conforme con lo previsto en el art 60-I, de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), el término de la prescripción aplicable de cuatro años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción (...) toda vez, que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0102-13, de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito". En ese contexto, al ser evidente que no existen causales de suspensión de la prescripción y haberse realizado un adecuado cómputo, con base en la normativa legal, no corresponde revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero. Y en cuanto al art. 324 de la C.P.E., dicha norma ya fue interpretada por este Tribunal como se mostró ut supra; por ende, se tiene que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda no ocasiona daño económico al Estado porque ella se limitó a ejercer su derecho a oponer prescripción, reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano y art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Similar razonamiento fue expuesto en la Sentencia de Sala Plena N° 188/2016 de 21 de abril, que en un caso similar dijo: "Si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492, esta misma norma establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción contenido en los arts. 59, 60, 61 62 y 154 la prescripción en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados para periodos fiscales indefinidos", añadiendo luego: "En definitiva, se tiene que al haberse declarado la prescripción de las acciones de determinación del período diciembre de 2004, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas señaladas en el código tributario establecen la figura de la prescripción por inactividad de la administración tributaria en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido el art. 178 de la C.P.E., desvirtuándose las vulneraciones acusadas por la entidad demandante" (las negrillas fueron añadidas); línea jurisprudencial que este tribunal mantiene y ratifica.

V.2.2. Sobre la aplicación de la S.C. N°1110/2002 de 16 de septiembre.

De la lectura de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, se evidencia que la misma emergió del reclamo realizado al interior de un proceso ejecutivo donde la problemática estuvo referido a la subasta y remate de bienes del deudor; con ese antecedente, el citado fallo constitucional señaló: "...los recurridos no han incurrido en ningún acto ilegal y menos han lesionado las garantías constitucionales invocadas por la parte recurrente, toda vez que no han revocado ninguna resolución con calidad de cosa juzgada dictada dentro de un debido proceso, ya que han tramitado una apelación que fue concedida conforme al procedimiento y fue resuelta de acuerdo al mismo; de otro lado, no han alterado códigos ni dictado reglamentos o disposiciones sobre procedimientos judiciales, menos han aplicado en forma retroactiva una disposición legal; por lo que no existe motivo para otorgar la tutela solicitada, pues no hay derecho o garantía amenazada, restringida o suprimida para restituirla". Con base en el mencionado razonamiento se denegó la tutela.

En ese contexto, se constata que los supuestos fácticos examinados en el referido fallo constitucional son diferentes a la problemática analizada en el presente caso, debido a que la demanda contenciosa administrativa es diferente, en su naturaleza y objeto, al proceso ejecutivo. Asimismo, en el caso de Autos no se discuten temas referidos a la subasta y remate de bienes del deudor. La S.C. N° 0779/2005-R de 8 de julio, citando al A.C. N° 0004/2005-ECA, de 16 de febrero, señaló: "...cuando no existe la concurrencia de la analogía entre los supuestos fácticos no puede exigirse la aplicación de la jurisprudencia o el precedente obligatorio..."; consiguientemente, la jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, no resulta aplicable al presente caso.

V.2.3. Respecto a la aplicación de la Sentencia de Sala Plena N°211/2011 de 5 de junio.

Si bien es verdad que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, indicó: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado"; sin embargo, para su aplicación requiere la concurrencia de supuestos fácticos análogos. En ese sentido, de la lectura de la mencionada Sentencia judicial se advierte que la decisión de declarar probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN obedeció a lo siguiente: 1) La S.C. N° 028/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del párrafo tercero de la disposición transitoria primera del D.S. N° 27310; y, 2) La aplicación de la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 (CTb) a hechos acaecidos durante la citada ley.

De donde se colige, que la afirmación: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado" resulta ser un obiter dictum que no se constituye en la ratio decidendi del mencionado fallo. De ahí, que no pueda ser aplicado al presente caso por no concurrir los supuestos fácticos análogos requeridos para su aplicación.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, se tiene que la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1208/2013 de 9 de diciembre, declarando operada la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria del IVA del periodo fiscal: enero de 2005, es correcta y no transgrede el art. 324 de la C.P.E. ni el art. 152 del Cód. Trib. boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 45 a 48 vta., subsanada a fs. 58, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0242/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas por tratarse de entidad pública.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



566

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 50 vta., subsanada a fs. 60, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 80 a 86 vta.; demás antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria en uso de sus atribuciones notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031825429 de 9 de noviembre de 2012, que determinó la deuda tributaria en UFV's 342; equivalente a Bs 1671; importe que comprende el Tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 143 del impuesto al valor agregado (IVA) del periodo fiscal: mayo de 2005.

Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la citada contribuyente pidió la extinción de la obligación tributaria con el argumento de que habría prescrito las facultades para determinar y cobrar las obligaciones tributarias, apoyándose en el art. 59 del Cód. Trib. boliviano. En respuesta, emitió el Proveído N° 24-0071-13 de 19 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción planteada por Francisca Fanny Alba Miranda en razón a que las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles. Luego de continuar con los trámites, notificaron con la R.D. N° 17-0094-13 de 26 de agosto de 2013, determinando de oficio la obligación tributaria de la contribuyente por la no presentación de la declaración jurada, por concepto del IVA del periodo fiscal: mayo de 2005.

En uso del derecho a la defensa, la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1213/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar el Proveído N° 24-0071-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0094-13 de 26 de agosto de 2013.

Ante el perjuicio a los intereses del Estado, plantearon Recurso Jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, viola el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 del Cód. Trib. boliviano, debido a que la Norma Suprema incluye a las deudas tributarias como imprescriptibles pues causan daño económico al Estado. De ahí, que cualquier acción u omisión de los administrados o sujetos pasivos sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provoca por se un daño económico efectivo al erario nacional.

Sostiene que no hay duda que el propósito del legislador fue prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. boliviano. Agrega, que de emitirse una Sentencia que dé cabida a la petición del contribuyente se ignoraría el principio interpretativo contenido en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, referido a los valores supremos y los principios de supremacía constitucional y seguridad jurídica o legalidad, entre otros.

De la misma forma, indica que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, siendo el motivo de la litis no la prescripción de la facultad y sino la ejecución, lo que implica que la deuda tributaria del IVA por el periodo mayo de 2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, equivocadamente, sostiene que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria y no así el tributo, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley en la aplicación de la prescripción extintiva.

Finalmente, indica que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, sentó jurisprudencia al señalar que la nueva Constitución Política del Estado ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-0094-2013 y Proveído N° 24-0071-13 de 19 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 80 a 86 vta., contestó en forma negativa señalando: a) El hecho generador ocurrió en la vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003; b) La prescripción establecida en la Ley se encuentra vigente, con las modificaciones hechas en las Leyes Nos. 291 y 317. En ese sentido, la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria no así del tributo; c) No corresponde aplicar la imprescriptibilidad reclamada por el demandante, porque al art. 324 de la C.P.E. corresponde darle un sentido tributario de especial importancia, no pudiéndose dar una interpretación sin antes estar declarada por el órgano competente; y, d) Siguió la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0389/2012, AGIT-RJ/1161/2013 y AGIT-RJ/0894/2014.

II.1. Petitorio

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General -hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

Corrida en traslado la respuesta, la entidad demandante agregó que el Estado precisa de los tributos para el cumplimiento de sus fines, por lo que cualquier acción u omisión de los contribuyentes genera una disminución en los ingresos del Estado (fs. 89 a 91 vta.) Por su parte, la AGIT indicó que el actor no envió los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero (fs. 115 a 116 vta.).

Francisca Fanny Alba Miranda no se apersonó ni presentó memorial a pesar de su notificación mediante Provisión Citoria practicada el 30 de julio de 2015 (fs. 112).

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Vista de Cargo N° 2031825429 de 9 de noviembre de 2012, que muestra el total de la deuda tributaria más sanción por la conducta de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda que asciende a UFV's 933, del impuesto IVA del periodo fiscal: mayo de 2005 (fs. 1 del anexo 1), notificándose a la citada persona el 9 de ese mes y año (fs. 2 del anexo 2).

III.2. El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- opone prescripción solicitando se declare la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, se deje sin efecto la Vista de Cargo N° 2031825429 de 9 de noviembre de 2012 (fs. 7 del anexo 2), siendo resuelto por Proveído N° 24-0071-13 de 19 de agosto de 2013, que determinó rechazar la prescripción mencionada (fs. 9 del anexo 2), siendo impugnada por la mencionada contribuyente mediante recurso de alzada (fs. 4 a 7 del anexo 3).

III.3. R.D. N° 17-0094-13 de 26 de agosto de 2013, que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, por un importe que asciende a UFV's 307, correspondiente al periodo fiscal: mayo de 2005 (fs. 46 a 47 del anexo 3).

III.4. Recurso de alzada interpuesto por Francisca Fanny Alba Miranda (fs. 48 a 51 del anexo 3). Admitido el mencionado recurso, por Auto de 24 de septiembre de 2013 (fs. 52 del anexo 3), fue respondido negativamente por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN alegando la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado prevista por el art. 324 de la C.P.E. (fs. 56 a 60 vta. del anexo 3).

III.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1213/2013 de 9 de diciembre, que revocó el Proveído N° 24-0071-13 de 19 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0094-13 de 26 de agosto de 2013, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IVA del periodo fiscal: mayo de 2005 (fs. 97 a 109 del anexo 3).

III.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 1213/2013 de 9 de diciembre (fs. 134 a 141 vta. del anexo 3).

IV. Identificación del problema jurídico planteado

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si es correcta la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Consideración necesaria.

A efecto de lograr una mejor comprensión este Tribunal se ve obligado a precisar la norma legal aplicable en razón a que la entidad demandante reclama la incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Las particularidades del caso concreto evidencian que tanto la Vista de Cargo N° 2031825429 de 9 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0094-13 de 26 de agosto de 2013, están referidos al impuesto IVA del periodo fiscal: mayo de 2005; consiguientemente, la norma aplicable es la que estuvo vigente para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria-L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano)- sin las modificaciones realizadas al art. 59 del Cód. Trib. boliviano, introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".

Al ser modificaciones realizadas con posterioridad no se puede pretender su aplicación retroactiva, por cuanto está vedada por el art. 123 de la C.P.E. que señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"; en armonía con la Norma Suprema, el art. 150 del Cód. Trib. boliviano señala: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

En sumisión al bloque de constitucionalidad, la Sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, en un caso similar razonó de la siguiente manera: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del Cód. Trib. boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012...", exégesis que este Tribunal ratifica y mantiene, debido a que pretender la aplicación retroactiva de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012 significaría desconocer las garantías debidas a los contribuyentes y/o sujetos pasivos, en franca vulneración del art. 115-II de la C.P.E.

En ese sentido, la afirmación realizada por la Autoridad demandada, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, que dijo: "...tratándose del IVA correspondiente al periodo mayo de 2005, se establece que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha Ley" es correcta y guarda correspondencia con la jurisprudencia emitida por este tribunal.

V.2. Resolución del caso.

De la revisión de antecedentes se evidencia que el motivo central de la disconformidad con la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, es porque-a criterio de la entidad demandante-las deudas tributarias serían imprescriptibles en razón a la previsión del art. 324 de la C.P.E. que señala: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", apoyándose para ello en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre y, la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, que dijo: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado".

V.2.1. En cuanto a la interpretación y aplicación del art. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano.

En cuanto a la interpretación del art. 324 de la C.P.E. y aplicación del art. 152 del Cód. Trib. boliviano, este Tribunal en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, indicó: "Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTb, dispone que 'si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se benefician con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado'; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este Tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por sala plena de este Tribunal". Criterio uniformemente aplicado en las Sentencias de Sala Plena Nos. 212/2014 de 15 de septiembre, 589/2015 de 10 de diciembre, 003/2016 de 15 de febrero, 239/2016 de 14 de junio; y, Sentencias de Sala Plena Nos. 282/2016, 285/2016, 290/2016 y 314/2016, todos de 13 de julio.

En ese contexto, la entidad demandante no puede alegar que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- ocasiona daño económico al Estado, puesto que ella hizo uso de su derecho a oponer prescripción, previsto en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano y el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004, derecho que está protegido y garantizado por el art. 14-III de

nuestra Norma Suprema que señala: “El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos”, no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria verse privada del ejercicio de su derecho a oponer prescripción ya que está reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano concordante con el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004.

Asimismo, los antecedentes expuestos ut supra advierten que no existen causales de suspensión de la prescripción prevista en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. boliviano, siendo correcto el cómputo realizado por la Autoridad demandada que indicó: “...la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria, surge por la falta de presentación de la Declaración Jurada del IVA del periodo mayo de 2005; cuyo vencimiento para la presentación y pago de la Declaración Jurada del IVA se produjo al mes siguiente, es decir, junio de 2005, por lo que conforme con lo previsto en el art. 60-I, de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), el término de la prescripción aplicable de cuatro años, se inició el 1 de mayo de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción (...) toda vez, que la administración tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013, la R.D. N° 17-0094-13, de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito”. En ese contexto, al ser evidente que no existen causales de suspensión de la prescripción y haberse realizado un adecuado cómputo, con base en la normativa legal, no corresponde revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero. Y en cuanto al art. 324 de la C.P.E., dicha norma ya fue interpretada por este Tribunal como se mostró ut supra; por ende, se tiene que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda no ocasiona daño económico al Estado porque ella se limitó a ejercer su derecho a oponer prescripción, reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano y art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de mayo de 2004.

Similar razonamiento fue expuesto en la Sentencia de Sala Plena N° 188/2016 de 21 de abril, que en un caso similar dijo: “Si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492, esta misma norma establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción contenido en los arts. 59, 60, 61 62 y 154 la prescripción en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados para períodos fiscales indefinidos”, añadiendo luego: “En definitiva, se tiene que al haberse declarado la prescripción de las acciones de determinación del periodo diciembre de 2004, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas señaladas en el código tributario establecen la figura de la prescripción por inactividad de la administración tributaria en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido el art. 178 de la C.P.E., desvirtuándose las vulneraciones acusadas por la entidad demandante”; línea jurisprudencial que este tribunal mantiene y ratifica.

V.2.2. Sobre la aplicación de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre

De la lectura de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, se evidencia que la misma emergió del reclamo realizado al interior de un proceso ejecutivo donde la problemática estuvo referido a la subasta y remate de bienes del deudor; con ese antecedente, el citado fallo constitucional señaló: “...los recurridos no han incurrido en ningún acto ilegal y menos han lesionado las garantías constitucionales invocadas por la parte recurrente, toda vez que no han revocado ninguna resolución con calidad de cosa juzgada dictada dentro de un debido proceso, ya que han tramitado una apelación que fue concedida conforme al procedimiento y fue resuelta de acuerdo al mismo; de otro lado, no han alterado códigos ni dictado reglamentos o disposiciones sobre procedimientos judiciales, menos han aplicado en forma retroactiva una disposición legal; por lo que no existe motivo para otorgar la tutela solicitada, pues no hay derecho o garantía amenazada, restringida o suprimida para restituirla”. Con base en el mencionado razonamiento se denegó la tutela.

En ese contexto, se constata que los supuestos fácticos examinados en el referido fallo constitucional son diferentes a la problemática analizada en el presente caso, debido a que la demanda contenciosa administrativa es diferente, en su naturaleza y objeto, al proceso ejecutivo. Asimismo, en el caso de autos no se discuten temas referidos a la subasta y remate de bienes del deudor. La S.C. N° 0779/2005-R de 8 de julio, citando al A.C. N° 0004/2005-ECA, de 16 de febrero, señaló: “...cuando no existe la concurrencia de la analogía entre los supuestos fácticos no puede exigirse la aplicación de la jurisprudencia o el precedente obligatorio...”; consiguientemente, la jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, no resulta aplicable al presente caso.

V.2.3. Respecto a la aplicación de la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio.

Si bien es verdad que la Sentencia de Sala Plena 211/2011 de 5 de junio, indicó: “...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado”; sin embargo, para su aplicación requiere la concurrencia de supuestos fácticos análogos. En ese sentido, de la lectura de la mencionada Sentencia judicial se advierte que la decisión de declarar probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN obedeció a lo siguiente: 1) La S.C. N° 028/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del párrafo tercero de la disposición transitoria primera del D.S. N° 27310; y, 2) La aplicación de la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 (CTb) a hechos acaecidos durante la citada Ley.

De donde se colige, que la afirmación: “...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado” resulta ser un obiter dictum que no se constituye en la ratio decidendi del mencionado fallo. De ahí, que no pueda ser aplicado al presente caso por no concurrir los supuestos facticos análogos requeridos para su aplicación.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, se tiene que la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1213/2013 de 9 de diciembre, declarando operada la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria del IVA del periodo fiscal: mayo de 2005, es correcta y no transgrede el art. 324 de la C.P.E. ni el art. 152 del Cód. Trib. boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 50 vta., subsanada a fs. 60, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0255/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas por tratarse de entidad pública.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



567

**Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 45 a 48 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 64 a 68 vta.; demás antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria en uso de sus atribuciones notificó a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2031703044 de 9 de noviembre de 2012, que determinó la deuda tributaria en UFV's; equivalente a Bs 905; importe que comprende el tributo omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 156 del Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo fiscal: febrero de 2005.

Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, la citada contribuyente pidió la extinción de la obligación tributaria con el argumento de que habría prescrito las facultades para determinar y cobrar las obligaciones tributarias, apoyándose en el art. 59 del Cód. Trib. boliviano. En respuesta, emitió el Proveído N° 24-0061-13 de 16 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción planteada por Francisca Fanny Alba Miranda en razón a que las deudas por daños económicos al Estado son imprescriptibles. Luego de continuar con los trámites, notificaron con la R.D. N° 17-0099-13 de 26 de agosto de 2013, determinando de oficio la obligación tributaria de la contribuyente por la no presentación de la Declaración Jurada, por concepto del IT del periodo fiscal: febrero de 2005.

En uso del derecho a la defensa, la contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1220/2013 de 9 de diciembre, que resolvió revocar el Proveído N° 24-0061-163 de 16 de agosto de 2013 y la R.D. N° 17-0099-13 de 26 de agosto de 2013.

Ante el perjuicio a los intereses del Estado, plantearon Recurso Jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncia que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, viola el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 del Cód. Trib. boliviano, debido a que la Norma Suprema incluye a las deudas tributarias como imprescriptibles pues causan daño económico al Estado. De ahí, que cualquier acción u omisión de los administrados o sujetos pasivos sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias provoca per se un daño económico efectivo al erario nacional.

Sostiene que no hay duda que el propósito del legislador fue prohibir la prescripción de la deuda por daños económicos causados al Estado, en directa relación con el art. 152 del Cód. Trib. boliviano. Agrega, que de emitirse una Sentencia que dé cabida a la petición del

contribuyente se ignoraría el principio interpretativo contenido en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, referido a los valores supremos y los principios de supremacía constitucional y seguridad jurídica o legalidad, entre otros.

De la misma forma, indica que se realizó una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, siendo el motivo de la litis no es la prescripción de la facultad y sino la ejecución, lo que implica que la deuda tributaria del IT por el periodo febrero de 2005, se encontraría vigente de cobro en aplicación del art. 324 de la C.P.E.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, equivocadamente, sostiene que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria y no así el tributo, pretendiendo distorsionar un escenario determinado por ley en la aplicación de la prescripción extintiva.

Finalmente, indica que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, sentó jurisprudencia al señalar que la nueva Constitución Política del Estado ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda; y, en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 244/2014 de 24 de febrero, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-0099-13 y Proveído N° 24-0061-13 de 16 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 64 a 68 vta., contestó en forma negativa señalando: a) La prescripción establecida en la Ley se encuentra vigente, con las modificaciones hechas en las Leyes Nos. 291 y 317. En ese sentido, la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria no así del tributo; b) No corresponde aplicar la imprescriptibilidad reclamada por el demandante, porque al art. 324 de la C.P.E. corresponde darle un sentido tributario de especial importancia, no pudiéndose dar una interpretación sin antes estar declarada por el órgano competente; y, c) Siguieron la línea doctrinal contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, AGIT-RJ/0594/2011 y la Sentencia de Sala Plena N° 396/2013 de 18 de septiembre, pronunciada por el Tribunal Supremo de Justicia.

II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entonces Superintendencia Tributaria General-hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria-.

Corrida en traslado la respuesta, la entidad demandante agregó que el Estado precisa de los tributos para el cumplimiento de sus fines, por lo que cualquier acción u omisión de los contribuyentes genera una disminución en los ingresos del Estado (fs. 143 a 144). Por su parte, la AGIT indicó que el actor no envió los fundamentos jurídicos, doctrinales y jurisprudenciales expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero (fs. 172 a 173 vta.).

Francisca Fanny Alba Miranda no se apersonó ni presentó memorial a pesar de su notificación mediante Provisión Citoria practicada el 30 de julio de 2015 (fs. 167).

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

III.1. Cursa Vista de Cargo N° 2031703044 de 9 de noviembre de 2012, que muestra el total de la deuda tributaria más sanción por la conducta de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda que asciende a UFV's 506, del impuesto IT del periodo fiscal: febrero de 2005 (fs. 1 del anexo 1), notificándose a la citada persona el 9 de ese mes y año (fs. 2 del anexo 2).

III.2. El 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- opone prescripción solicitando se declare la extinción de la obligación tributaria y, en consecuencia, se deje sin efecto la Vista de Cargo N° 2031703044 de 9 de noviembre de 2012 (fs. 7 del anexo 2), siendo resuelto por Proveído N° 24-0061-13 de 16 de agosto de 2013, que determinó rechazar la prescripción mencionada (fs. 9 del anexo 2).

III.3. R.D. N° 17-0099-13 de 26 de agosto de 2013, que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, por un importe que asciende a UFV's 351, correspondiente al periodo fiscal: febrero de 2005 (fs. 13 a 14 del anexo 2).

III.4. Recurso de alzada interpuesto por Francisca Fanny Alba Miranda (fs. 4 a 7 del anexo 3). Admitido el mencionado recurso, por Auto de 19 de septiembre de 2013 (fs. 14 del anexo 3), fue respondido negativamente por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN alegando la imprescriptibilidad de las deudas con el Estado prevista por el art. 324 de la C.P.E. (fs. 18 a 21 vta. del anexo 3).

III.5. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1220/2013 de 9 de diciembre, que revocó el Proveído N° 24-0061-13 de 16 de agosto de 2013, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa el IT del periodo fiscal: febrero de 2005 (fs. 97 a 109 del anexo 3).

III.6. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 1220/2013 de 9 de diciembre (fs. 134 a 141 vta. del anexo 3).

IV. Identificación del problema jurídico planteado

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en determinar lo siguiente: Si es correcta la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, respecto a la prescripción declarada conforme el art. 59 del Cód. Trib. boliviano del IVA del periodo fiscal febrero de 2005.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Consideración necesaria.

A efecto de lograr una mejor comprensión este tribunal se ve obligado a precisar la norma legal aplicable en razón a que la entidad demandante reclama la incorrecta interpretación de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012.

Las particularidades del caso concreto evidencian que tanto la Vista de Cargo N° 2031703044 de 9 de noviembre de 2012 como la R.D. N° 17-0099-13 de 26 de agosto de 2013, están referidos al impuesto IT del periodo fiscal: febrero de 2005; consiguientemente, la norma aplicable es la que estuvo vigente para el momento en que ocurrió el hecho generador de la obligación tributaria -L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano)- sin las modificaciones realizadas al art. 59 del Cód. Trib. boliviano, introducidas por las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que añadieron lo siguiente: "IV. La facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible".

Al ser modificaciones realizadas con posterioridad no se puede pretender su aplicación retroactiva, por cuanto está vedada por el art. 123 de la C.P.E. que señala: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución"; en armonía con la Norma Suprema, el art. 150 del Cód. Trib. boliviano señala: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable".

En sumisión al bloque de constitucionalidad, la Sentencia de Sala Plena N° 39 de 13 de mayo de 2016, en un caso similar razonó de la siguiente manera: "...de la revisión minuciosa se observa que los periodos sujetos a fiscalización corresponden a hechos generadores acontecidos en la gestión 2009, por lo que corresponde aplicar la norma sustantiva referida a la prescripción vigente en el momento en que se produjo, es decir el art. 59 del Cód. Trib. boliviano sin las modificaciones establecidas precedentemente al haber sido promulgadas en la gestión 2012..." (el resaltado nos corresponde), exégesis que este Tribunal ratifica y mantiene, debido a que pretender la aplicación retroactiva de las Leyes Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y N° 317 de 11 de diciembre de 2012 significaría desconocer las garantías debidas a los contribuyentes y/o sujetos pasivos, en franca vulneración del art. 115-II de la C.P.E.

En ese sentido, la afirmación realizada por la Autoridad demandada, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, que dijo: "...tratándose del IT correspondiente al periodo febrero de 2005, se establece que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), de 4 de noviembre de 2003, por lo que corresponde la aplicación de dicha Ley" es correcta y guarda correspondencia con la jurisprudencia emitida por este tribunal.

V.2. Resolución del caso.

De la revisión de antecedentes se evidencia que el motivo central de la disconformidad con la decisión asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, es porque -a criterio de la entidad demandante- las deudas tributarias serían imprescriptibles en razón a la previsión del art. 324 de la C.P.E. que señala: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", apoyándose para ello en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre y, la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, que dijo: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado".

V.2.1. En cuanto a la interpretación y aplicación del art. 324 de la C.P.E. y 152 del Cód. Trib. boliviano.

En cuanto a la interpretación del art. 324 de la C.P.E. y aplicación del art. 152 del Cód. Trib. boliviano, este Tribunal en la Sentencia de Sala Plena N° 005/2014 de 27 de marzo, indicó: "Respecto a la conculcación e inobservancia del art. 324 de la C.P.E.; es necesario señalar que, si bien la señalada norma constitucional establece la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos causados al Estado; sin embargo, se entiende que dicho precepto constitucional se halla relacionado con las deudas emergentes de la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales; es así que concordante con dicho precepto el art. 152 del CTb, dispone que 'si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado'; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado; haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se

refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso: Así ha entendido este Tribunal entre otros en los AA.SS. Nos. 281/2012, 281/2013 y 400/2013 emitidos por Sala Plena de este Tribunal” (el resaltado nos corresponde). Criterio uniformemente aplicado en las Sentencias de Sala Plena 212/2014 de 15 de septiembre, 589/2015 de 10 de diciembre, 003/2016 de 15 de febrero, 239/2016 de 14 de junio; y, Sentencias de Sala Plena 282/2016, 285/2016, 290/2016 y 314/2016, todos de 13 de julio.

En ese contexto, la entidad demandante no puede alegar que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda -hoy tercera interesada- ocasiona daño económico al Estado, puesto que ella hizo uso de su derecho a oponer prescripción, previsto en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano y el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, derecho que está protegido y garantizado por el art. 14-III de nuestra Norma Suprema que señala: “El Estado garantiza a todas las personas y colectividades, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio de los derechos establecidos en esta Constitución, las leyes y los tratados internacionales de derechos humanos”, no pudiendo el sujeto pasivo de la obligación tributaria verse privada del ejercicio de su derecho a oponer prescripción ya que está reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano concordante con el art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Asimismo, los antecedentes expuestos ut supra advierten que no existen causales de suspensión de la prescripción prevista en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. boliviano, siendo correcto el cómputo realizado por la Autoridad demandada que indicó: “...la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria, surge por la falta de presentación de la Declaración Jurada del IT del periodo febrero de 2005; cuyo vencimiento para la presentación y pago de la Declaración Jurada del IT se produjo al mes siguiente, es decir, marzo de 2005, por lo que conforme con lo previsto en el art. 60-I de la L. N° 2492 (Cód. Trib. boliviano), el término de la prescripción aplicable de cuatro años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción (...) toda vez, que la Administración Tributaria notificó el 3 de septiembre de 2013, la resolución Determinativa N° 17-0099-13, de 26 de agosto de 2013, cuando sus facultades ya habían prescrito”. En ese contexto, al ser evidente que no existen causales de suspensión de la prescripción y haberse realizado un adecuado cómputo, con base en la normativa legal, no corresponde revocar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero. Y en cuanto al art. 324 de la C.P.E., dicha norma ya fue interpretada por este Tribunal como se mostró ut supra; por ende, se tiene que la conducta de la contribuyente: Francisca Fanny Alba Miranda no ocasiona daño económico al Estado porque ella se limitó a ejercer su derecho a oponer prescripción, reconocido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano y art. 5 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004.

Similar razonamiento fue expuesto en la Sentencia de Sala Plena N° 188/2016 de 21 de abril, que en un caso similar dijo: “Si bien el sujeto activo de la obligación tributaria ejerce su actividad recaudadora en el marco de la L. N° 2492, esta misma norma establece los procedimientos para el efectivo cobro de impuestos y las sanciones por ilícitos tributarios (contravenciones y delitos) a los que se aplica un régimen de prescripción contenido en los arts. 59, 60, 61 62 y 154 la prescripción en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados para periodos fiscales indefinidos”, añadiendo luego: “En definitiva, se tiene que al haberse declarado la prescripción de las acciones de determinación del periodo diciembre de 2004, no se ha causado daño económico al Estado, que sea atribuible al sujeto pasivo de la relación tributaria, pues las normas concretas y específicas señaladas en el código tributario establecen la figura de la prescripción por inactividad de la administración tributaria en su función recaudadora y materializando también uno de los principios fundamentales del derecho como es el de seguridad jurídica, que se encuentra contenido el art. 178 de la C.P.E., desvirtuándose las vulneraciones acusadas por la entidad demandante”; línea jurisprudencial que este tribunal mantiene y ratifica.

V.2.2. Sobre la aplicación de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre.

De la lectura de la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, se evidencia que la misma emergió del reclamo realizado al interior de un proceso ejecutivo donde la problemática estuvo referido a la subasta y remate de bienes del deudor; con ese antecedente, el citado fallo constitucional señaló: “...los recurridos no han incurrido en ningún acto ilegal y menos han lesionado las garantías constitucionales invocadas por la parte recurrente, toda vez que no han revocado ninguna resolución con calidad de cosa juzgada dictada dentro de un debido proceso, ya que han tramitado una apelación que fue concedida conforme al procedimiento y fue resuelta de acuerdo al mismo; de otro lado, no han alterado códigos ni dictado reglamentos o disposiciones sobre procedimientos judiciales, menos han aplicado en forma retroactiva una disposición legal; por lo que no existe motivo para otorgar la tutela solicitada, pues no hay derecho o garantía amenazada, restringida o suprimida para restituirla”. Con base en el mencionado razonamiento se denegó la tutela.

En ese contexto, se constata que los supuestos fácticos examinados en el referido fallo constitucional son diferentes a la problemática analizada en el presente caso, debido a que la demanda contenciosa administrativa es diferente, en su naturaleza y objeto, al proceso ejecutivo. Asimismo, en el caso de autos no se discuten temas referidos a la subasta y remate de bienes del deudor. La S.C. N° 0779/2005-R de 8 de julio, citando al A.C. N° 0004/2005-ECA, de 16 de febrero, señaló: “...cuando no existe la concurrencia de la analogía entre los supuestos fácticos no puede exigirse la aplicación de la jurisprudencia o el precedente obligatorio...”; consiguientemente, la jurisprudencia constitucional contenida en la S.C. N° 1110/2002 de 16 de septiembre, no resulta aplicable al presente caso.

V.2.3. Respecto a la aplicación de la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio.

Si bien es verdad que la Sentencia de Sala Plena N° 211/2011 de 5 de junio, indicó: “...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado”; sin embargo, para su aplicación requiere la concurrencia de supuestos fácticos análogos. En ese sentido, de la lectura de la mencionada sentencia judicial se advierte que la decisión de declarar probada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN obedeció a lo siguiente: 1) La

S.C. N° 028/2005 de 28 de abril, que declaró la constitucionalidad del párrafo tercero de la disposición transitoria primera del D.S. N° 27310; y, 2) La aplicación de la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 (CTb) a hechos acaecidos durante la citada ley.

De donde se colige, que la afirmación: "...la nueva Constitución Política del Estado en vigencia, ya no reconoce la prescripción de obligaciones tributarias ni económicas con el Estado" resulta ser un obiter dictum que no se constituye en la ratio decidendi del mencionado fallo. De ahí, que no pueda ser aplicado al presente caso por no concurrir los supuestos facticos análogos requeridos para su aplicación.

VI. Conclusiones.

Por lo expuesto, se tiene que la determinación asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1220/2013 de 9 de diciembre, declarando operada la prescripción de la facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria del IT del periodo fiscal: febrero de 2005, es correcta y no transgrede el art. 324 de la C.P.E. ni el art. 152 del Cód. Trib. boliviano.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 45 a 48 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales representado por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0244/2014 de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin costas por tratarse de entidad pública.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

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



568

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 13 a 16 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Grover Castelo Miranda, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 37 a 42 vta., la réplica a fs. 47 y vta.; duplica que cursa de fs. 50 a 51, y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, en adelante la Administración Tributaria, señala que en uso de las facultades conferidas por el art. 66 de la L. N° 2492 y cumpliendo lo establecido en la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, generó el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304595 para el contribuyente Mancomunidad de Municipios Chuquisaca Norte, por el incumplimiento al deber formal de información, establecido en los arts. 71 y 162 de la L. N° 2492, sujeta a la sanción establecida en el punto 4.2. del numeral 4 del Anexo Consolidado de la RND N° 10-0037-07, la misma que asciende a 500.- UFV's (quinientas 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), por cada periodo fiscal incumplido, haciendo un monto total de 4.500.- UFV's (cuatro mil quinientas 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), la entidad contribuyente una vez notificada con el referido Auto Inicial de Sumario Contravencional, mediante su representante legal y dentro del plazo establecido al efecto presentó sus descargos, una vez analizados y valorados los mismos, se concluyó que el sujeto pasivo está sujeto al Impuesto al Valor Agregado y tiene la característica de empresa pública, por ello posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0140-13 de 15 de julio de 2013, que confirmó la multa de 500.- UFV's por cada incumplimiento a deber formal.

Agrega que, la citada Resolución Sancionatoria fue objeto de recurso de alzada resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 220/2013 de 09 de diciembre, anuló la Resolución impugnada, ya que existiría incongruencia en el acto impugnado y no se habría citado la normativa base de la sanción de manera clara y específica.

Contra esta determinación la entidad demandante formuló recurso jerárquico, que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, la cual dispuso anular obrados hasta la emisión de una nueva resolución sancionatoria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que, la Resolución Jerárquica impugnada anuló la Resolución de Alzada, al considerar que en la Resolución Sancionatoria N° 18-00140-2013 de 15 de julio, no se habría dado respuesta a todos los puntos reclamados por el contribuyente a tiempo de presentar sus descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304595, emitiendo un pronunciamiento sobre cuestiones no planteadas en el recurso jerárquico, ya que en el mismo jamás se tocó ni someramente el tema de la "Tarjeta Galileo", en tal circunstancia, la AGIT emitió un pronunciamiento basado en un aspecto que no era parte del recurso, peor aun tomando en cuenta que el contribuyente no presentó recurso jerárquico reclamando que el tema de la Tarjeta Galileo no habría sido abordado en la Resolución de Alzada N° ARIT 0220/2013, no existiendo justificativo conforme a las reglas del principio de congruencia, para que la autoridad demandada haya emitido un pronunciamiento sobre una cuestión que no se reclamó en el recurso jerárquico.

Arguye que la autoridad demandada debió pronunciarse sólo sobre las cuestiones efectivamente planteadas en el recurso jerárquico tomando en cuenta el objeto de la litis, absteniéndose de resolver cuestiones de su propia autoría, que nunca fueron parte de la litis, no correspondiendo se emita un pronunciamiento sobre un aspecto ajeno al recurso; es decir, más allá de lo que el recurrente reclamó en su recurso jerárquico, lo cual vulnera el principio de congruencia, en atención al cual toda autoridad a tiempo de resolver una controversia debe circunscribirse y pronunciarse respecto a los puntos abordados por el accionante a fin de establecerse si existe fundada razón en su petitorio, lo que no ocurrió en el presente caso, ya que en la ratio decidendi de la Resolución se tocan puntos no reclamados en el recurso jerárquico.

Agrega que, de acuerdo a lo establecido por el art. 63-I de la L. N° 2341, determina que cuando se presenta un recurso, la resolución del mismo de ninguna manera debe reflejar una situación más gravosa, en el presente caso, la AGIT, agrava la situación inicial de la Administración Tributaria ya que suma otro elemento de nulidad al procedimiento sancionatorio de la Resolución Sancionatoria N° 18-00140-2013, lo cual no está permitido por la disposición legal citada.

Expresa que, en el supuesto no consentido de no estimarse su pretensión anteriormente expuesta, solicita se considere que de un análisis de la Resolución Sancionatoria, se identifica que no existe imprecisión absoluta del fundamento legal de la respuesta efectuada al contribuyente, pues se indica claramente que su conducta configura contravención tributaria, conforme la Disposición Final Única del parág. I de la RND 10-0022-08 de 29 de junio de 2008, dispone que: "A partir del período fiscal julio/2008, los sujetos pasivos o terceros responsables categorizados como sujeto pasivo o tercero responsables Newton, tendrán la obligación de presentar al SIN la información de los Libros de Compras y Ventas IVA, a través del Software Da Vinci LCV, conforme disponen las Resoluciones Normativas de Directorio N° 10- 0047-05 de 14 de diciembre de 2005 y N° 10-0016-07", es a partir de esta disposición que el contribuyente disponía de los medios de acceso a dichas normas jurídicas, no siendo impedimento para el envío de la información de los libros de compras IVA, el no tener la tarjeta Newton, sino que la misma puede ser enviada técnicamente de tres maneras: mediante el programa Da-Vinci; a través de la Oficina Virtual; y, a través del Portal Tributario del SIN, sin que sea necesaria tal tarjeta.

Finalmente indica que, la Administración Tributaria no ha incumplido con las normas del debido proceso al identificar con claridad la conducta del contribuyente así como la contravención a la cual ésta se encuadra, habiéndose identificado con claridad las pruebas presentadas el mismo y el razonamiento mediante el cual las mismas se declararon no válidas. Respecto a la supuesta violación al debido proceso al no pronunciarse la Administración Tributaria sobre la no entrega de la Tarjeta Galileo, al tenor del art. 76 de la L. N° 2492, es el contribuyente quien tiene el deber de constituir prueba sobre este hecho; sin embargo, no produjo prueba al respecto ni señaló que las mismas se encontrarían en poder del SIN, por lo que el hecho de que el contribuyente haya presentado un reclamo no es más que una simple afirmación por no constituirse prueba sobre el mismo, lo que impide que la administración tributaria pueda manifestarse sobre prueba que no existe, ya que de hacerlo se violaría el debido proceso.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-00140-2013; o en su caso, se anule la Resolución Jerárquica impugnada, hasta emitirse una nueva resolución conforme a derecho.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 22 de octubre de 2014, que cursa de fs. 37 a 42 vta., señalando lo siguiente:

Los fundamentos de la demanda contencioso administrativa son sólo exposiciones generales, nada claras; sin embargo, puntualiza que la misma resolución jerárquica, señaló que: "...corresponde señalar que la Administración Tributaria interpuso Recurso Jerárquico en el que expone agravios, sobre la falta congruencia en la Resolución de Alzada ARIT/CHQ/RA 0220/2013, de 09 diciembre de 2013, con relación a los argumentos abordados por la Mancomunidad de Municipios Chuquisaca Norte en su recurso de alzada y la respuesta al mismo por parte de la Administración Tributaria; en este sentido, se analizará la falta de congruencia reclamada y sólo en caso de no ser evidente la misma, se ingresará al análisis de los agravios de fondo planteados", bajo ese contexto, con relación al pronunciamiento extra petita por parte de la ARIT Chuquisaca, de la revisión del recurso de alzada, se evidencia que el contribuyente reclamó que la Resolución Sancionatoria omite exponer el

fundamento de la decisión que considera no válidos sus descargos presentados dentro del término de 20 días otorgados al efecto; cuestiona si los fundamentos de la nota de descargo fueron impertinentes o si fueron presentados fuera de plazo; reclamó también la falta de pronunciamiento expreso sobre la entrega de la Tarjeta Galileo recién en diciembre de 2010, motivos por los cuales solicitó la anulabilidad de la resolución sancionatoria hasta que se emita una nueva que contenga la explicación de los descargos con el uso adecuado y preciso de las normas tributarias que se señalan de forma general o alternativamente, bajo los mismos argumentos demanda la revocatoria de dicho acto, señalando que recién fueron comunicados de dicha obligación con la emisión de la RND N° 10-0023-10.

Agrega que, la resolución de alzada ingresó al análisis de los agravios expuestos por el contribuyente en el recurso de alzada, la contestación al recurso y los antecedentes administrativos, llegando a la convicción de que la administración tributaria no hace mención alguna referente al reclamo del recurrente de la entrega de la Tarjeta Galileo del mes de diciembre de 2010, sin explicar de qué forma debió haber cumplido con la obligación de presentación del Libro de Compras y Ventas IVA Da-Vinci en el Portal Tributario sin poseer la Tarjeta Newton, dejándolo en la incertidumbre; asimismo, realizó una confrontación de la normativa utilizada en el auto inicial del sumario contravencional y la resolución sancionatoria, concluyendo que ambos actos refieren normas genéricas sin especificar los art.s que establecen la obligación cuyo incumplimiento amerita ser sancionado, conforme lo expresado, se estableció que la resolución de alzada fue congruente con los argumentos expresados en el recurso de alzada, sobre todo en lo referente a la entrega al sujeto pasivo de la Tarjeta Galileo; empero, aclara que la instancia jerárquica verificó que la misma resolución de alzada otorgó más allá de lo pedido, pero no como lo pretende hacer creer el demandante, siendo que se otorgó más allá de lo pedido sólo con relación a la anulación hasta el auto inicial de sumario contravencional, siendo que no fue solicitado en forma expresa, por lo que no existe ningún pronunciamiento extra petita como erradamente interpreta el demandante, siendo correcto el análisis efectuado en la resolución jerárquica conforme a los antecedentes, los alegatos de las partes y la normativa aplicable.

Con relación a que el contribuyente posee pleno conocimiento de la normativa por la cual fue sancionado y que lo reclamado en alzada se basa en la falta de explicación en la valoración de los descargos y la normativa utilizada para sancionar el caso en particular, ante lo cual, la instancia jerárquica señaló que efectivamente el contribuyente en conocimiento de la normativa se apersonó a oficinas de la administración tributaria para recabar la Tarjeta Galileo, conforme dispone el parág. I del art. 15 de la RND N° 10-0004-10 de 26 de marzo de 2010, la misma que recién le entregaron en diciembre de 2010; sin embargo, la administración tributaria no desvirtuó este argumento y menos lo valoró en la resolución sancionatoria, siendo evidente la falta de pronunciamiento sobre los descargos presentados, lo que afecta la motivación y fundamentación de la resolución sancionatoria, resultando cierto que la administración tributaria no mencionó y menos valoró en la resolución sancionatoria, el principal argumento de la defensa del contribuyente, el cuál es el hecho de que la Tarjeta Galileo con el pin para su habilitación en el Sistema Newton Da Vinci, recién se les entregó en el mes de diciembre de 2010, lo que imposibilitó el envío, observación efectuada por la Mancomunidad de Municipios Chuquisaca Norte en su recurso de alzada y que dicha falta de motivación le genera indefensión; de lo que se concluye que la Resolución Sancionatoria N° 18-000140-13, ha incumplido con lo dispuesto en el art. 68-7 de la L. N° 2492, concordante con el inc. f) num. 3 de la RND N° 10-0037-07, por lo que saneó el proceso con la finalidad de evitar vicios de nulidad posteriores por vulneración de los derechos al debido proceso y a la defensa, anulando obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-000140-13, a objeto de que la administración tributaria emita un acto congruente y fundamentado.

Por último refiere que, los argumentos de la demanda contencioso administrativa no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, siendo fundamentos ya expuestos en instancia administrativa recursiva, no pudiendo la demanda limitarse a efectuar copia de los argumentos interpuestos en sede administrativa, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, observaciones que tienen como precedente las Sentencias N° 238/2013 de 05 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre, emitidas por Sala Plena de este Tribunal Supremo.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbadamente la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada en el presente proceso.

III.- Del tercero interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 21, se advierte la legal citación de la Mancomunidad de Municipios Chuquisaca Norte, representada por Gonzalo Salazar Ponce, en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, la entidad demandante formuló réplica, reiterando los argumentos de la demanda (fs. 47 y vta.) Por su parte, la AGIT, en su memorial de réplica únicamente indicó este extremo (fs. 50 a 51), disponiéndose a fs. 127, "Autos" para sentencia.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. La Mancomunidad de Municipios Chuquisaca Norte, el 13 de julio de 2013 fue notificada con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304595 de 13 de febrero de ese año, por incumplimiento al deber formal de presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA, mediante el Software Da-Vinci LCV, con relación a los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010 (fs. 4 y 23 del anexo 2).

2. Luego de presentados los descargos por el sujeto pasivo, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-00140-13 de 15 de julio de 2013, sancionando a la Mancomunidad de Municipios Chuquisaca Norte, con la multa de 500.- UFV's por cada periodo fiscal incumplido, haciendo un monto total de 4.500.- UFV's, por incumplimiento al deber formal de presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA, mediante el Software Da-Vinci LCV, con relación a los periodos fiscales abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010 (fs. 82 a 84 del anexo 2).

3. La referida resolución sancionatoria, fue impugnada por el sujeto pasivo mediante recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, con el argumento de que dicha resolución sancionatoria no cuenta con la debida fundamentación y motivación de enlace lógico de explicación entre la norma tributaria y el caso particular que se observa, conforme exigen los arts. 28-e) y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo; y, que no existe pronunciamiento expreso sobre la entrega de la Tarjeta Galileo recién en diciembre de 2010 (fs. 13 y 14 vta. del Anexo 1). Recurso que fue resuelto mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0220/2013 de 09 de diciembre, que dispuso Anular la Resolución Sancionatoria N° 18-000140-13 con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, debiendo emitir la Administración Tributaria un nuevo auto de sumario contravencional, que establezca con claridad y especificidad la normativa aplicable al caso concreto (fs. 48 a 57 del anexo 1).

4. Dicha resolución de alzada fue impugnada mediante recurso jerárquico formulado por la administración tributaria, con el argumento de que la ARIT Chuquisaca se apartó del principio de congruencia (fs. 74 a 78 del Anexo 1), mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, que resolvió Anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0220/2013 con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-000140-13, a objeto de que la Administración Tributaria emita un acto congruente y fundamentado respecto a los argumentos presentados por el contribuyente en su nota de descargo al Auto Inicial del Sumario Contravencional N° 1289304595 (fs. 97 a 160 vta.).

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: 1) Si la AGIT emitió un pronunciamiento sobre cuestiones no planteadas en el recurso jerárquico, vulnerando el principio de congruencia; y, 2) Si existe vulneración al debido proceso al identificarse claramente la contravención que se adecúa a la conducta del contribuyente y la normativa legal en la cual se fundamenta.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la Administración que considera le sean gravosos, para así lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

V.2. Sobre la congruencia en las resoluciones de la ARIT y la AGIT.

En mérito al principio de disposición, cuando un sujeto procesal, expone determinadas pretensiones o demandas, ante una autoridad judicial o administrativa, esta autoridad tiene la obligación de resolver de manera motivada y fundamentada únicamente lo que fue expresamente pretendido o demandado por el actor o recurrente, constituyéndose la demanda o recurso en el límite de la decisión de la autoridad, al momento de emitir su resolución. A esta formalidad procesal que es parte del debido proceso, se denomina congruencia.

Doctrinalmente se asume que los vicios de la congruencia, son la ultra petita y la infra petita, en el primer caso implica, haber dispuesto más de lo solicitado y en el segundo caso es lo contrario; vale decir, que la resolución final, no llegó a pronunciarse con relación a alguno de los puntos demandados por el actor o recurrente, ambos vicios pueden ser cometidos respecto a tres aspectos; con relación a los sujetos procesales, con relación al objeto de la litis y con relación al derecho; es decir, que una resolución judicial o administrativa, incurrirá en ultra petita o infra petita, si llegó a modificar la pretensión o demanda expuesta por el actor o recurrente, situación que se evidencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, la cual fue más allá de las cuestiones planteadas en el recurso jerárquico señalando que la Resolución de Alzada no habría dado respuesta a todos los puntos reclamados por el contribuyente al momento de presentar sus descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 001289304595, un aspecto que no fue objeto del recurso jerárquico, debiendo tener presente que cualquier autoridad sea administrativa o judicial que conozca de un recurso está impelido de contestar y absolver las alegaciones expuestas correspondiendo una construcción armónica en el marco del control de legalidad, de la fundamentación y valoración efectuadas por la autoridad a quo y la decisión asumida, situación que no se observa en la Resolución emitida por la autoridad hoy demandada, haciéndose necesario señalar que el debido proceso se instituye no sólo para proteger al ciudadano de los posibles abusos de las autoridades, originadas no únicamente en actuaciones u omisiones procesales, sino también en las decisiones que adopten a través de las distintas resoluciones dictadas para dirimir situaciones jurídicas o administrativas y que afecten derechos fundamentales, constituyéndose en el instrumento de sujeción de las autoridades a las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico. De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva sino efectuando un razonamiento

integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución, extremo no tomado en cuenta en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, donde se citan aspectos no planteados por el recurrente, específicamente el consignado en su acápite viii, referido al hecho de que la Tarjeta Galileo-Masi con el PIN para su habilitación en el Sistema Newton Da Vinci, recién fue entregada en diciembre de 2010, un aspecto que no fue objeto del recurso jerárquico, por lo que es imperioso recordar que la concordancia del contenido de una resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento el cual llevó a la determinación que se asume, aspectos que no fueron tomados en cuenta porque entendida la resolución como una unidad congruente, en ella se debe cuidar un hilo conductor que le dote de orden y racionalidad, por lo que de forma clara se observa que en el caso objeto de análisis, la autoridad demandada abordó cuestiones que en ningún momento formaron parte de las pretensiones expuestas en el recurso jerárquico, hecho que vulnera de forma directa el debido proceso en su vertiente congruencia.

Por lo expuesto corresponde atender favorablemente la pretensión de la entidad demandante, declarando probada la demanda con relación a este punto, sin que corresponda emitir pronunciamiento respecto de otras cuestiones.

V.3. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, que dispuso Anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0220/2013 con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-000140-13; obró de manera incorrecta, al emitir un pronunciamiento sobre cuestiones no planteadas en el recurso jerárquico, vulnerando el debido proceso en su vertiente congruencia; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde dejar sin efecto la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 13 a 16 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, legalmente representada por Grover Castelo Miranda; y en su mérito, ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0311/2014 de 27 de febrero, y dispone que la autoridad demandada, pronuncie una nueva resolución que guarde el principio de congruencia.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente. Asimismo no suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



569

EL DIARIO S.A. c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 181 a 197 vta., interpuesta por Antonio Martín Carrasco Guzmán en representación legal de El Diario S.A., impugnando la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014 de 11 de marzo, que cursa de fs. 19 a 40, emitida por Ana Teresa Morales Olivera, Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural; la contestación cursante de fs. 267 a 279 vta., y a 311; y, demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la Demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de El Diario S.A., alega que el 08 de octubre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP), inició una fiscalización contra la empresa que representa, pidiendo la entrega de diversos documentos, los cuales fueron oportunamente proporcionados, derivando en la emisión del Acta de Cierre de Fiscalización de 12 de octubre de 2012, donde se observó la falta de autorizaciones para que dicha empresa utilizara hojas removibles para el manejo de medios electrónicos en la elaboración de los Libros

Contables y de Actas de Juntas de Accionistas; asimismo, mediante una nota de 06 de febrero de 2012, la autoridad fiscalizadora requirió información contable que extrañamente no fue consignada como una observación en la referida Acta de Cierre de Fiscalización. Posteriormente, la AEMP emitió la Nota de Cargos AEMP/DTFCOC/NOT/ 018/2013 de 13 de junio, otorgando un plazo de quince días hábiles para la presentación de descargos, requerimiento que fue cumplido mediante la carta G.G. N° 619/2013 de 22 de julio, a la cual se adjuntaron todas las pruebas de descargo, incluyendo la Resolución Administrativa VPIMGE-DSC-URC 415/2013 que autoriza el uso de hojas removibles para los efectos observados y la R.A. N° 132/94 de 21 de enero, que autoriza la mecanización de libros de contabilidad mediante sistemas contables computarizados; empero, la AEMP no valoró correctamente los descargos presentados, confirmando los cargos observados a través de la R.A. N° RA/AEMP/DTFCOC/070/2013 de 8 de agosto, estableciendo una multa de Bs 260.016; y aplicando de manera ultractiva el "Reglamento de Infracciones y Sanciones Comerciales", aprobado por la Resolución Administrativa SEMP 71/2008 de 5 de mayo; agregando la imposición de una multa de UFV's 12.259,50; habiendo aplicado de manera retroactiva el "Reglamento de Sanciones e Infracciones Comerciales" aprobado por la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ 52/2011 de 16 de agosto.

Ante tal agravio, interpuso recurso de revocatoria contra la R.A. N° RA/AEMP/DTFCOC/070/2013, mereciendo la R.A. N° RA/AEMP/DJ/ 095/2013 de 10 de octubre, mediante la cual se declaró improcedente el recurso interpuesto y se desestimó su solicitud de suspensión de la ejecución de las multas impuestas, sin analizar adecuadamente los argumentos planteados; luego, se presentó recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014 de 11 de marzo, por la cual se confirmaron los agravios denunciados, sin ingresar a analizarlos adecuadamente con fundamentos técnico legales sólidos y suficientes; ante lo que, presentaron una solicitud de aclaración y complementación, que fue declarada improcedente mediante el Auto Administrativo de 19 de marzo de 2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, se multó a la empresa que representa de manera ilegal e injusta por una infracción al art. 40 del Cód. Com., que regula la forma de presentación de libros, siendo válidos los asientos y las anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles, siempre que esté autorizado por la Fundación para el Desarrollo Empresarial (FUNDEMPRESA) por ser la concesionaria del registro de comercio en el país; sin considerar que esta norma no establece que dicha autorización debiera ser previa o antes de la autorización de las hojas removibles; por lo que, la AEMP no puede exigir tal extremo con base a una interpretación presuntamente equivocada de la referida norma; agregando que El Diario S.A. ya contaba con la R.A. N° 132/94, la cual fue presentada como descargo; es decir, que ya contaba con la autorización para llevar libros contables computarizados bajo un sistema informático que genera hojas removibles.

Igualmente, se multó indebidamente a El Diario S.A., por no cumplir lo establecido en el art. 285 del Cód. Com., puesto que se realizó un ajuste de compensación de resultados negativos que no implicó una distribución de utilidades ni el tratamiento de pérdidas, las cuales fueron tratadas en el balance general al 31 de marzo de 2012, el cual fue puesto en consideración ante la junta general ordinaria de accionistas y aprobado por la misma, agregando que según la L. N° 169 de 09 de septiembre de 2011, existe un límite para arrastrar resultados negativos acumulados; asimismo, es cierto que las juntas generales ordinarias de accionistas se llevaron a cabo fuera del plazo que establece el último párrafo de la referida norma; sin embargo, tal extremo fue necesario a fin de garantizar la adecuada elaboración de las auditorías externas a fin de contar con estados financieros que reflejan la realidad, los cuales debieron ser considerados por la autoridad fiscalizadora en aplicación de los principios de legitimidad, verdad material y de buena fe.

Por otro lado, se multó a El Diario S.A. por una infracción del art. 47 del Cód. Com., siendo que el tratamiento de los activos fijos (depreciaciones) de la empresa que representa se realizó de acuerdo con los arts. 20, 21 y 22 del D.S. N° 24051 de 29 de junio de 1995; es decir, utilizando el método de la línea recta y bajo el respaldo de un informe de inventario de activos realizado el 24 de junio de 2011. Igualmente, la multa impuesta tuvo como justificativo el incumplimiento a la Norma de Contabilidad 11 puntos 4 y 6-2-a) de la R.A. N° SEMP 28/2009 de 26 de enero, lo cual no es evidente, ya que El Diario S.A. tiene control de los saldos registrados en las cuentas bancarias registradas a nombre de su gerente general, dado que el mismo actúa en nombre de la empresa ahora demandante; agregando que, si bien El Diario S.A. cuenta con algunos inmuebles de su patrimonio sobre lo que pesan anotaciones preventivas y gravámenes producto de procesos judiciales, éstos no son considerados restricciones al derecho de propiedad que deban ser registrados en el balance general de la empresa y que el Código de Comercio no obliga tal incorporación.

Finalmente, la autoridad demandada hizo referencia muy escueta a los reclamos sobre la inaplicación de los principios de verdad material, sana crítica y valoración razonada de la prueba, sin siquiera referirse sobre lo denunciado respecto de la ultractividad, dado que para la imposición de la multa descrita se utilizó el "Reglamento de Sanciones e Infracciones Comerciales" aprobado mediante Resolución Administrativa SEMP 71/2008, cuando debía utilizarse el "Reglamento de Sanciones e Infracciones Comerciales" aprobado por la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ 52/2011, dado que las fiscalizaciones iniciaron el año 2012; y por otro lado, se utilizó este último Reglamento de manera retroactiva para multar el incumplimiento del art. 47 del Cód. Com., ya que los hechos acusados acaecieron el año 2011, y dicho Reglamento se publicó en febrero de 2012; es decir, que tuvo vigencia y aplicabilidad a partir de una fecha posterior, vulnerando el art. 77 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, se revoque la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014, así como el Auto Administrativo de 19 de marzo de 2014, dejando sin efecto todos los cargos y multas que pesan sobre El Diario S.A.

II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada a través de su representante legal, respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos: a) La empresa demandante reconoció y confesó lo siguiente: 1) No presentó en plazo la documentación

solicitada durante la fiscalización, comprometiéndose a subsanar este extremo, incumpliendo lo dispuesto en el art. 25 del Cód. Com.; y que, si bien, se presentó documental de descargo, la misma no fue suficiente para desvirtuar los cargos acusados; 2) La Resolución impugnada no incurre en falta de fundamentación y análisis jurídico; 3) La junta general ordinaria de accionistas de El Diario S.A. se llevó a cabo de manera extemporánea, vulnerando el último párrafo del art. 285 del Cód. Com., lo cual se encuentra respaldado de la documentación cursante en antecedentes administrativos; 4) No tiene control de los saldos contenidos en cuentas que involucradas en su actividad, por estar a nombre de otra persona, lo cual no fue autorizado por la Escritura Pública de Poder N° 850/2008 de 01 de diciembre, otorgada a favor del Gerente General de la empresa; y, 5) La existencia de anotaciones y gravámenes sobre bienes que componen su patrimonio, lo cual limita la libre disposición de los mismos; b) Por su naturaleza, una autorización siempre debe ser previa a la realización del acto objeto de autorización, caso contrario se desnaturalizaría los presupuestos básicos de dicha figura jurídica; por lo que, la autorización del uso de medios mecánicos o electrónicos sobre hojas removibles o tarjetas para la realización de asientos y anotaciones contables, debe ser previa; c) Al 31 de marzo de 2012, la empresa fiscalizada contaba con un lote de activos fijos cuyo uso, depreciación y/o baja, no fue considerado para determinar el gasto real en la gestión, afectando la valuación de la cuenta de "activos fijos con valor residual 1" y los resultados del período, ya que no fue posible determinar si dichos bienes continuaban o no generando beneficios económicos, vulnerando el art. 47 del Cód. Com., lo cual fue reconocido por El Diario S.A.; d) Con relación a las infracciones a los arts. 40 y 285 del Cód. Com. y la Norma de Contabilidad 11 puntos 4 y 6.2, referidas a incumplimientos efectuados en las gestiones 2010 y 2011, correspondió aplicar la Resolución Administrativa SEMP 71/2008, que estuvo vigente hasta el 15 de mayo de 2011; e) En lo que respecta al incumplimiento del art. 47 del Cód. Com. con relación a la contabilidad efectuada a la gestión 2011 con cierre al 31 de marzo de 2012, se aplicó la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ 52/2011, que estuvo vigente a partir de su publicación realizada el 12 de febrero de 2012; y, f) Se respetó el debido proceso durante el proceso de fiscalización, considerando los principios de verdad material, sana crítica y valoración razonada de la prueba.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada por el Diario S.A.; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 08 de octubre de 2012, La AEMP inició una fiscalización a El Diario S.A. sobre el cumplimiento de la normativa legal y contable para las gestiones 2010 y 2011, solicitando documentación sobre su constitución y administración; posteriormente, previa presentación de documentación por parte de la empresa fiscalizada, mediante Nota AEMP/DTFVCO/NOT/ 018/2013, se acusó a la misma por infracciones a los arts. 40, 47 y 285 del Cód. Com., así como a la Norma de Contabilidad 11 puntos 4 y 6-2, aprobada por la R.A. N° SEMP 28/2009.

2. Posterior a la presentación de descargos por parte de El Diario S.A., la AEMP emitió la R.A. N° RA/AEMP/DTFVCO/070/2013, confirmando los cargos acusados y estableciendo una multa de Bs 260.016; y otra de UFV's 12.259,50.

3. Dicha determinación fue objeto de recurso de revocatoria presentado el 17 de septiembre de 2013 por la empresa ahora demandante, mereciendo la R.A. N° RA/AEMP/DJ/ 095/2013, la cual se declaró improcedente el recurso interpuesto y se desestimó su solicitud de suspensión de la ejecución de las multas impuestas.

4. Finalmente, la empresa fiscalizada presentó recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014, por la cual se confirmaron los agravios denunciados; ante lo cual, se presentó una solicitud de aclaración y complementación, que fue declarada improcedente mediante el Auto Administrativo de 19 de marzo de 2014.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: i) Si la empresa El Diario S.A., cumplió lo establecido en los arts. 40, 47 y 285 del Cód. Com., así como la Norma de Contabilidad 11 puntos 4 y 6.2 de la R.A. N° SEMP 28/2009; y, ii) Si se aplicó de forma ultractiva la Resolución Administrativa SEMP 71/2008 y de manera retroactiva la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ 52/2011.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural y la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

IV.2. De la normativa aplicable al proceso de fiscalización en el caso de autos.

En lo que respecta a determinar si la empresa demandada cumplió lo establecido en los arts. 40, 47 y 285 del Cód. Com., así como la Norma de Contabilidad 11 puntos 4 y 6.2 de la R.A. N° SEMP 28/2009, se tiene que el art. 40 del Cód. Com., dispone lo siguiente: “Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaria que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna. La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto” (negrillas agregadas).

De la norma descrita se tiene que evidentemente el término “autorización”, a efectos legales implica el ejercicio de dicha potestad previa a la comisión del acto jurídico a autorizarse, guardando la posibilidad de la convalidación si así lo prevé el ordenamiento jurídico de manera expresa; empero, la utilización de asientos y anotaciones por medios mecánicos o electrónicos sobre hojas removibles o tarjetas deben cumplir formalidades de diligenciamiento en cuanto a su encuadernado y las actas notariadas de los libros contables; siendo que, si bien la empresa fiscalizada presentó la R.A. N° 132/94, por la cual se autorizó que la misma podría mecanizar su contabilidad mediante la introducción de sistemas contables computarizados -lo cual implicó el uso de hojas removibles-, la infracción se configuró al considerarse que la empresa ahora demandante no remitió ningún descargo referente a las formalidades de diligenciamiento de sus libros contables, en cuanto su encuadernado y las actas notariadas correspondientes, considerando que dichos actos deben realizarse previamente a la utilización de las hojas removibles y entre la fecha de cierre de gestión y el plazo máximo a la realización de la junta ordinaria de accionistas que aprobarán los estados financieros; por otro lado, la autoridad demandada y la AEMP reconoció que El Diario S.A. presentó descargos, entre ellos la R.A. N° 132/94, demostrando la extrañada autorización general; empero, no desvirtuó los otros extremos acusados, confirmándose la infracción del art. 40 del Cód. Com., no habiéndose vulnerado los principios de verdad material, sana crítica y valoración razonada de la prueba.

Por otra parte, en lo que respecta al art. 47 del Cód. Com., se tiene que: “Sin perjuicio de lo establecido por las leyes especiales, las partidas del balance se valorarán, cuando corresponda, siguiendo criterios objetivos que garanticen los intereses sociales y de terceros de acuerdo con los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica. Adoptando un criterio de valoración, habrá que mantenerse y no podrá ser alterado sin causa justificada. Deberá indicarse además en los balances e inventarios, o en hoja separada, el método de determinación del costo u otro valor aplicado”, disposición que está relacionada con la sana crítica de la autoridad administrativa empleada en la valoración de los elementos probatorios producidos durante la fiscalización; siendo que, para el caso de autos, se determinó que la empresa fiscalizada no aportó prueba que revele la situación de los “activos con valor residual 1” y si estos continúan generando beneficios -incluyendo el inventario de activos realizado el 24 de junio de 2011-, aspecto que según la autoridad demandada fue reconocido por El Diario S.A. mediante su nota GG.0590/2012 de 19 de octubre, lo cual significó una infracción del art. 47 del Cód. Com.

En lo concerniente al art. 285 del Cód. Com., se tiene que el mismo dispone que: “La junta general ordinaria se reunirá con carácter obligatorio, por lo menos una vez al año, para considerar y resolver los siguiente asuntos: 1) La memoria anual e informe de los síndicos, el balance general y el estado de resultados, y todo otro asunto relativo a la gestión de la sociedad; 2) La distribución de las utilidades o, en su caso, el tratamiento de las pérdidas; (...) En los casos de los puntos 1), 2) y 3), la junta será convocada necesariamente dentro de los tres meses del cierre del ejercicio” (las negrillas son nuestras); en el caso de autos, la empresa fiscalizada llevó adelante las juntas generales ordinarias de accionistas de manera extemporánea; es decir, después de los tres meses de la fecha de cierre del ejercicio (30 de junio) para las gestiones 2010 y 2011; por lo que, la absorción de pérdidas registradas no tuvo aprobación de dicha instancia en el plazo legal, agregando que los estados financieros no revelan de forma expresa el tratamiento contable de las pérdidas acumuladas. Por lo expuesto se tiene que la empresa demandante no logró desvirtuar las infracciones acusadas al citado art. 285 del Cód. Com., extremo que no puede ser justificado por aspectos administrativos de total responsabilidad de El Diario S.A., como ser la realización de auditorías externas.

En lo referido a la Norma de Contabilidad 11 punto 4-1, se tiene que el rubro de activos del balance general: “...incluye bienes, derechos y valores negociables controlados por la entidad como resultado de eventos pasados, cuyos beneficios económicos futuros se espera fluyan hacia la misma. Estos recursos deben poseer un costo o valor que pueda ser medida contablemente, pueden ser productivos en efectivo o su equivalente y poseer forma física intangible...”, siendo que para el movimiento de El Diario S.A. se utilizaron cuentas bancarias a nombre de su Gerente General; por lo que, la empresa fiscalizada no podría tener efectivo control de los saldos de las mismas, siendo que el gerente general podría disponer libremente de dichos saldos al encontrarse a su nombre, se tiene que efectivamente se vulneró la Norma de Contabilidad descrita, extremo reconocido por El Diario S.A. en su propia demanda contencioso administrativa. Por otra parte, en lo atinente a la Norma de Contabilidad 11 punto 6-2 de la R.A. N° SEMP 28/2009, se tiene que los registros contables deben consignar: “Restricciones a los derechos de propiedad sobre activos, garantías otorgadas respecto a pasivos...”, considerando que las anotaciones y gravámenes que pesan sobre algún bien, constituyen restricciones al derecho de su propietario a disponerlos, pues justamente tienen esa finalidad, evitar de manera preventiva que se trafiquen dichos bienes como si fueran alodiales, perjudicando a sus compradores y a las personas que los tienen como garantía del cumplimiento de alguna obligación de carácter civil; de ello que lo alegado por la empresa fiscalizada carezca de veracidad, pues efectivamente son extremos que debían ser considerados según la indicada Norma de Contabilidad.

Sobre si se aplicó de forma ultractiva la Resolución Administrativa SEMP 71/2008, se tiene que, según la AEMP y la autoridad demandada: i) El hecho generador de incumplimiento de las formalidades de diligenciamiento en cuanto a su encuadernado y las actas notariadas de los libros contables, en el uso de hojas removibles, conforme al art. 40 del Cód. Com., fue un hecho acaecido durante la gestión

2010; ii) Las convocatorias extemporáneas para la celebración de juntas ordinarias de accionistas, fue otro hecho desarrollado en la gestión 2010 -entre otras- (art. 285 del Cód. Com.); iii) Lo relativo al uso de cuentas bancarias a nombre del Gerente General y la falta de revelación en estados financieros de anotaciones preventivas y gravámenes en activos, fue un hecho que aconteció durante la elaboración de dichos estados financieros, es decir, al cierre de la gestión 2010, un 31 de marzo de 2011 (Norma de Contabilidad 11 puntos 4 y 6-2); por lo que, todos estos hechos generadores de responsabilidad identificados se dieron durante la vigencia de la Resolución Administrativa SEMP 71/2008, haciéndola aplicable solamente para la gestión señalada.

Finalmente, sobre si la Resolución Administrativa RAI/AEMP/ 52/2011 fue aplicada de manera retroactiva, se tiene que la misma únicamente se aplicó para sancionar la inadecuada valoración de las partidas de balance conforme al art. 47 del Cód. Com. para la gestión 2011, la cual tiene fecha de cierre contable el 31 de marzo de 2012; lo que hizo perfectamente aplicable la indicada resolución administrativa, la cual fue publicada el 12 de febrero de 2012.

A efectos de resolver este punto, es necesario considerar el principio de legalidad, el cual ha sido entendido por el Tribunal Constitucional Plurinacional a través de la S.C.P. N° 0770/2012 de 13 de agosto, de la siguiente manera: "...el principio general de legalidad, como elemento esencial del Estado de Derecho, representa la materialización de los valores fundamentales que este encarna; consiguientemente, se constituye en un presupuesto básico insoslayable de la administración (realización) de la justicia, de que, siendo la ley expresión de la voluntad de sus destinatarios en materia sancionatoria, se legitima sólo cuando la misma ha sido aprobada con las exigencias formales establecidas por el ordenamiento superior: su Constitución. (...) el principio de legalidad en su vertiente procesal (garantía jurisdiccional), tiende a garantizar que nadie pueda ser sancionado sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en cuestión, en el que se respeten las garantías establecidas por ley. (...) el principio de legalidad en su vertiente penal (sustantiva), prohíbe que una conducta, por reprochable que parezca y por mucho que lesione un derecho, pueda conceptuarse como falta o delito, si la ley no la describe de manera taxativa como tal (...). 'La realización material del principio de legalidad también viene condicionada por la forma como se encare el proceso de subsunción de la conducta en el tipo descrito por la norma sancionadora; pues, todo el andamiaje que importan las garantías formales, quedarían reducidas a la nada, si fuera conforme a derecho, aplicar un precepto distinto, al de la conducta atribuida o imputada'. En cuanto al principio de legalidad, de conformidad a lo previsto por el art. 180 de la C.P.E., el Tribunal Constitucional a través de su S.C. N° 0275/2010-R de 07 de junio, ha señalado que: '...es un principio procesal de la jurisdicción ordinaria; al respecto este Tribunal a través de la S.C. N° 0919/2006-R de 18 de septiembre, que a su vez citó a la S.C. N° 0062/2002 de 31 de julio, estableció que: 'el principio general de legalidad, como elemento esencial del Estado de Derecho' (...) en su vertiente procesal (garantía jurisdiccional), tiende a garantizar que nadie pueda ser sancionado sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas establecidas en el procedimiento en cuestión, en el que se respeten las garantías establecidas por ley'. En consecuencia, el Estado no puede castigar una conducta que no está descrita ni penada por la ley, cimentándose una doble garantía: Por una parte, todas las personas conocen el ámbito de lo permitido y prohibido y, por la otra, el delincuente no puede ser castigado más que por las acciones legalmente descritas y sólo con la pena correspondiente".

Así, al estar la administración pública sujeta absolutamente al principio de legalidad, ello involucra que sus actuaciones deben emitirse conforme a la normativa vigente; consiguientemente, se tiene que la AEMP y la autoridad demandada, aplicaron la normativa conforme al principio de legalidad, no evidenciándose ultractividad o retroactividad al respecto.

V. Conclusión.

Por todo lo expuesto, se concluye que la Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural, al emitir la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014, obró de manera correcta, en observancia del principio de legalidad, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 181 a 197 vta., interpuesta por El Diario S.A.; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP 0.18.2014 de 11 de marzo, corriente de fs. 19 a 40, emitida por Ana Teresa Morales Olivera, Ministra de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Durán por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



570

**Industrias Duralit S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 91 a 98, subsanada a fs. 104, interpuesta por María Roxana Domínguez Durán en representación legal de Industrias Duralit S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0366/2014 de 11 de marzo, corriente de fs. 54 a 66 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación que cursa de fs. 135 a 142, la réplica y dúplica cursantes de fs. 175 a 178 y a fs. 183 a 184, respectivamente, la intervención del tercero interesado de fs. 168 a 170 vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de Industrias Duralit S.A., señaló que fue notificado con la Resolución impugnada el 25 de marzo de 2014, quedando agotada la vía administrativa de impugnación de la R.D. N° 17-00392-13 de 12 de agosto de 2013, emitida por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

Agregó que, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del SIN, el 23 de mayo de 2012, notificó a Industrias Duralit S.A., con la Orden de Verificación N° 00120VI06745 (Formulario 7520), comunicando que se dispuso la verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente por los periodos fiscales octubre y noviembre de 2010, habiendo requerido la presentación de documentación para verificar las transacciones que respaldan las facturas; como resultado de dicho proceso de fiscalización, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00011-13 de 21 de mayo de 2013, en que estableció la existencia de una deuda tributaria que asciende a un total de 25.837.- UFV's; equivalentes a Bs 47.397.- importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción preliminar de la conducta y multa por incumplimiento de los deberes formales, otorgándosele el plazo improrrogable de 30 días para la presentación de descargos.

Indica que, mediante memorial de 20 de junio de 2013, presentó ante la Administración Tributaria impugnación de la referida vista de cargo, acompañando documentos de descargo; sin embargo, no obstante la prueba de que acompañó se emitió la R.D. N° 17-00392-13 de 12 de agosto de 2013, mediante la cual declaró subsistente la deuda tributaria de Bs 48.920.

Añade que la referida resolución determinativa fue impugnada mediante recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0603/2013 de 16 de diciembre, confirmando la Resolución Determinativa 17-00392-13; por lo que, formuló recurso jerárquico que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0366/2014 de 11 de marzo, por la cual la autoridad demandada confirmó la resolución de alzada.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la AGIT vulneró el principio non bis in ídem, ya que la administración tributaria impuso dos sanciones por el mismo hecho, uno que está relacionado al deber de registrar correctamente las transacciones en el libro de compras IVA y el otro, referido al envío de dicha información a través del módulo Da Vinci de la misma información, pues la contravención impuesta radica porque involuntariamente y con pleno desconocimiento registró datos de facturas erróneamente en el libro de compras IVA (físico), y como lógica consecuencia, esa misma información pasó a ser registrada en la enviada por el módulo Da Vinci, generando por ello el mismo error, siendo el acto el mismo, sólo que a decir del SIN, creo una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, que en el fondo es lo mismo, teniendo el contribuyente la obligación de realizar doble registro, doble preparación y doble presentación y como ocurre en el presente caso, doble sanción, vulnerando el art. 117-11 de la C.P.E., concluyendo que no se puede imponer sanciones administrativas por un mismo hecho ya sancionado ya que según la doctrina el principio non bis in ídem consiste en la exclusión de la doble sanción por un mismo hecho; es decir, que no recaiga la duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Alegó que, la administración tributaria observó las facturas entregadas por Cándido Andia Villarroel y Gary Maldonado Salvatierra por servicio de transporte, ya que el pago fue realizado a una supuesta tercera persona (CENA Ltda.) y no así al emisor de la nota fiscal; empero, la factura depurada surge como consecuencia del Contrato de Transporte y Nacionalización que se suscribió con la empresa comercial de transporte CEINA Ltda., el 03 de enero de 2010, empresa encargada de realizar todas las gestiones para el transporte de carga internacional desde la terminal de Bauru en la ciudad de San Pablo-Brasil, hasta las dependencias de Industrias Duralit S.A., en la ciudad de Cochabamba,

debiendo para ello utilizar los medios de transporte que vea por conveniente a su cuenta y riesgo tal cual se establece en la cláusula segunda del indicado contrato.

Señaló que, conforme se evidencia de la cláusula tercera del referido contrato de transporte, se tiene regulado que CEINA Ltda., para cumplir con el objeto del servicio para el cual fue contratado "se reserva el derecho de tomar por su cuenta y riesgo los porteadores que viere por conveniente y muy particularmente dentro el tramo que comprende el territorio brasilero a la empresa Ficebras ExpLtda, pero que en todo caso asumirá la plena y absoluta responsabilidad en las tareas de embarque ... cruce de frontera, transporte ... y entrega en los Almacenes de Duralit S.A. concluyendo sus servicios y responsabilidades con dicha entrega y la presentación de toda la documentación de Transporte y Nacionalización..." (sic).

Finalmente agrega que, el transportador cuenta con la obligación contractual de realizar todo lo concerniente al transporte y nacionalización y Duralit S.A., de cancelar los montos totales de sus servicios, además conforme indica la cláusula séptima del indicado contrato, el de presentar la documentación de los servicios contratados incluyendo el pago del IVA, tal como ocurrió en el presente caso, ya que para efectivizar el pago a CEINA Ltda., la empresa contratada entregó las facturas emitidas de los medios de transporte contratados bajo su responsabilidad, tal como prevé el art. 946 del Cód. Com.

I.3. Petitorio.

En virtud de los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0366/2014 de 11 de marzo, en lo que corresponde la depuración del crédito fiscal de las facturas las facturas entregadas por Cándido Andía Villarroel y Gary Maldonado Salvatierra por servicio de transporte (revocatoria total) y respecto al incumplimiento de deberes formales (revocatoria parcial).

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

La administración tributaria emitió actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, dejando constancia en cada una de ellas, de los errores de registro de los datos de las facturas, cometidos por el contribuyente y si bien se trata de las mismas facturas, periodos fiscales y sujeto, los hechos que dan origen a las sanciones son distintos ya que: 1) Las Actas Nos. 47350 y 47352, tienen relación con el registro erróneo en el Libro de Compras IVA físico; y, 2) las Actas Nos. 47351 y 47353, están vinculadas al envío de información errónea a través del módulo Da Vinci LCV. Siendo aplicable el principio non bis in idem, cuando existe identidad del sujeto al que se aplica la sanción e identidad de los hechos que dan lugar a las sanciones aplicadas, en el presente caso, dicha situación no sucede pues no existe identidad de los hechos en la aplicación de sanciones, no pudiendo el demandante fundar en su propia negligencia e incumplimiento de los deberes establecidos en los Códigos Tributario y de Comercio, conforme precisó el A.S. N° 187/2012 de 18 de julio.

Respecto al segundo punto refiere que, la Administración Tributaria en la Vista de Cargo, expuso como observaciones a las Facturas Nos. 984, 10 y 993, emitidas por concepto de transporte por Cándido Andía Villarroel por Bs 33.229; Gary Maldonado Salvatierra por Bs 54.720; y Cándido Andía Villarroel por Bs 33.229; respectivamente, que no presentó documentación que se constituya en prueba clara, completa y suficiente que demuestre la efectiva realización de las transacciones y la procedencia y cuantía del crédito fiscal apropiado, por lo que concluye que corresponde la depuración de conformidad a los arts. 70-5 de la L. N° 2492; 4 y 8 de la L. N° 843; y, 8 del D.S. N° 21530.

Agrega que, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la documentación contable y financiera presentada por el sujeto pasivo refiere los pagos efectuados a CEINA Ltda., y no así a los emisores de las facturas, advirtiéndose que según el Contrato de Transporte y Nacionalización de Mercancías, en su cláusula segunda tiene por objeto el transporte de Crisotilo desde la terminal de Bauru en la ciudad de San Pablo-Brasil, hasta las dependencias de Industrias Duralit S.A., en la ciudad de Cochabamba, aclarando que en el tramo boliviano se utilizarán los medios de transporte que el transportador (CEINA Ltda.), vea por conveniente por su cuenta y riesgo; aspecto concordante con su cláusula tercera, la cual establece que el transportador para el objeto del contrato se reserva el derecho de tomar por su cuenta y riesgo los porteadores que viere conveniente; por lo que, si bien el transportador podía subcontratar servicios de transporte para el cumplimiento del objeto del contrato; empero, según la cláusula quinta, los montos de los servicios prestados debieron estar de acuerdo a la relación de gastos presentados detalladamente por el transportador, los que comprenden todo servicio desde el embarque hasta la entrega de la mercadería en almacenes, estipulándose que la cancelación debía realizarse a favor del transportado. En ese entendido, es evidente que no existió vinculación directa entre los emisores de las Facturas Nos. 984, 10 y 993 e Industrias Duralit S.A., por ello, al no advertirse la relación de transacción alguna que le otorgue el derecho del cómputo del crédito fiscal, las observaciones de la Administración Tributaria no fueron desvirtuadas.

Finalmente, como respaldo a sus fundamentos citó las SS.CC. Nos. 0903/2012 de 22 de agosto; 1642/2010-R de 15 de octubre; y, 506/05 de 10 de mayo de 2005.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 366/2014 de 11 de marzo.

II.2. Réplica y réplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 175 a 178, la representante legal de Industrias Duralit S.A., expresó que la tipificación de la contravención tiene que ser clara y precisa, en resguardo del principio de seguridad jurídica, no habiendo Industrias Duralit S.A., incumplido

en la presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci de manera diaria, no omitió los campos señalados en la norma específica y bajo los formatos exigidos; en ese sentido, se tiene demostrado que la imposición de la multa por estos conceptos no se encuentra descrita en ninguna norma legal, no siendo viables las sanciones impuestas por esta causa, más aun si se toma en cuenta el art. 45 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07.

Asimismo, respecto a las facturas observadas añadió que, si presentó ante la AGIT documentación con el propósito de respaldar la operación observada; sin embargo, no fue considerada ya que a decir de dicha autoridad no se habría presentado con juramento de reciente obtención.

Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 183 a 184, el representante legal de la AGIT señaló que la documentación contable y financiera presentada por el sujeto pasivo, refiere los pagos efectuados a CEINA Ltda., y no así a los emisores de las facturas.

III.- Del Tercero Interesado.

Mediante memorial que cursa de fs. 168 a 170 vta., se apersonó Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, en su calidad de tercero interesado, refiriendo que, el "acto" de registro de las facturas no es un solo acto, sino son dos situaciones distintas e independientes, tanto de registro de presentación y preparación de la información a ser presentada ante la administración tributaria, debiendo cumplir con cada uno de los deberes formales establecidos en la RND N° 10-0016-07, no existiendo una sola contravención que haya sido doblemente sancionada, sino dos contravenciones diferentes; es decir, dos hechos diferentes, por lógica consecuencia, con sanciones diferentes y distintas la una de la otra.

Manifiesta que, la depuración de las facturas emitidas por Gary Maldonado Salvatierra Y Cándido Andía Villarroel, radica en que el contribuyente no demostró la efectiva realización de la transacción, máxime, si la documentación presentada por el sujeto pasivo (Contrato de Transporte), no relaciona de ninguna manera al emisor de la factura como parte de la relación contractual, constatándose que los pagos efectuados Industrias Duralit S.A., por el servicio pactado en el contrato en el contrato, fueron realizados a Álvaro Durán representante de CEINA Ltda., y no así a los emisores de dichas facturas.

Por lo expuesto solicitó se declare "Improcedente" la presente demanda.

No habiendo nada más que tramitarse, a fs. 185, se dispuso "Autos para Sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. La Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 00120VI06745 de 21 de mayo de 2012, con alcance al IVA derivado de la fiscalización al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Duralit S.A., detalladas en anexo adjunto, correspondiente a los periodos octubre y noviembre de 2010, detallándose la documentación que debe presentar el contribuyente.

2. Conforme acta de recepción de documentación (sin fecha), que cursa a fs. 10 del anexo 2, Ana Gabriela Tancara Díaz, en representación del contribuyente, presentó la siguiente documentación: Declaración Jurada F-200, periodo octubre y noviembre de 2010 (empastado), Libro de compras del periodo octubre y noviembre de 2010 (empastado), Facturas de Compras sujetas a revisión, periodo octubre y noviembre de 2010 (carpeta) y extracto bancario del periodo octubre y noviembre de 2010.

3. Luego, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nros. 47350 y 47352, ambas de 6 de septiembre de 2012, sancionando a Industrias Duralit S.A., con 1.500.- UFV'S, por haber registrado erróneamente las facturas sujetas a revisión de los periodos octubre y noviembre de 2010, respectivamente; y las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nros. 47351 y 47353, ambas de 6 de septiembre de 2012, sancionando a la empresa demandante con 150.- UFV's cada una, por incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del Módulo DaVinci-LCV sin errores, de los periodos octubre y noviembre de 2010.

4. Como resultado del procedimiento de verificación correspondiente a la Orden de Verificación N° 00120VI06745, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00011-13 de 21 de mayo de 2013, determinando sobre base cierta, la depuración de las facturas Nos. 984, 993 y 10, ya que se evidenció que el pago fue realizado a una tercera persona (CENA Ltda.) y no así al emisor de la nota fiscal, estableciendo reparos por el IVA periodos octubre y noviembre de 2010, estableciendo preliminarmente una deuda tributaria de 25.837.- UFV's, equivalentes a Bs 47.397.-, importe que incluye el tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

5. Industrias Duralit S.A., por escrito de 20 de junio de 2013, respondió, observó y presentó descargos a la señalada vista de cargo, arguyendo que no corresponde la depuración de las facturas observadas, ya que el pago fue realizado a un tercero y no al emisor de las mismas, en atención a lo establecido en el Contrato de Transporte y Nacionalización suscrito con la empresa CENA Ltda.

6. Posteriormente la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17- 00392-13 de 12 de agosto de 2013, determinando de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente Industrias Duralit S.A., en la suma de 26.384.- UFV's, equivalentes a Bs 48.920.-, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado de los periodos octubre y noviembre de 2010, monto que incluye el tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

7. Contra la R.D. N° 17-00392-13, la empresa ahora demandante interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0603/2013 de 16 de diciembre, resolviendo confirmar la resolución determinativa señalada, determinación contra la cual Industrias Duralit S.A., interpuso recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0366/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien dispuso Confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0603/2013, debiendo mantenerse firme y subsistente la R.D. N° 17-00392-13.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer: 1) Si la Administración Tributaria vulneró el Principio Non Bis in Idem, al sancionar paralelamente el error de registro en el Libro de Compras IVA físico y el envío de dicha información a través del Sistema Da Vinci LCV; y, 2) Si las transacciones contenidas en las facturas N° 6 y 4488, se encuentran efectivamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.1. Sobre la vulneración al Principio Non Bis in Idem.

En relación a lo manifestado por el demandante Industrias Duralit S.A., respecto a la supuesta lesión al principio non bis in ídem por parte de la Administración Tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, impuso dos sanciones por el mismo hecho, uno que está relacionado al deber de registrar correctamente las transacciones en el libro de compras IVA y el otro, referido al envío de dicha información a través del módulo Da Vinci de la misma información, pues la contravención impuesta radica porque involuntariamente y con pleno desconocimiento registró datos de facturas erróneamente en el libro de compras IVA (físico), y como lógica consecuencia, esa misma información pasó a ser registrada en la enviada por el módulo Da Vinci, generando por ello el mismo error, siendo el acto el mismo, sólo que a decir del SIN, creó una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, que en el fondo es lo mismo, teniendo el contribuyente la obligación de realizar doble registro, doble preparación y doble presentación y como ocurre en el presente caso, doble sanción, vulnerando el art. 117-II de la C.P.E. Al respecto corresponde aclarar que el principio non bis in ídem o prohibición de doble juzgamiento y doble sanción como elemento consustancial del debido proceso, mismo que se reconoce tanto en el ámbito penal como en el administrativo, ha sido entendido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional, en los siguientes términos: "El principio non bis in ídem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad.

En principio se debe distinguir el aspecto sustantivo (nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado) y el aspecto procesal o adjetivo (nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado). En este sentido, existirá vulneración al non bis in ídem, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho.

Este principio no es aplicable exclusivamente al ámbito penal, sino que también lo es al ámbito administrativo, cuando se impone a un mismo sujeto una doble sanción administrativa, o cuando se le impone una sanción administrativa y otra penal pese a existir las identidades antes anotadas (sujeto, hecho y fundamento).

Conforme a esto, no existirá violación al principio non bis in ídem, cuando alguna de las identidades no se presenta; por ejemplo, cuando el sujeto a quien se le imponen las sanciones, administrativa y penal, no es el mismo, o cuando se trata de hechos diferentes o, finalmente, cuando el fundamento de ambas sanciones es distinto." (S.C.P. N° 0160/2017-S3 de 10 de marzo).

En ese sentido, el art. 162-1 de la L. N° 2492, dispone que: "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria"; así en cumplimiento de su facultad reglamentaria prevista en el art. 40 del D.S. N° 27310, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, que en su art. 4, establece que el Anexo Consolidado detalla los Deberes Formales, el referido Anexo, en su numeral 3 precisa los Deberes Formales Relacionados con los Registros Contables y Obligatorios, entre los que se incluye en el sub numeral 3.2, el deber formal de: "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)", incumplimiento que tiene una sanción de 1.500.- UFV's, para personas jurídicas.

Ahora bien, la RND N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, en su art. 1.II, modifica los subnumerales 4.2, 4.3, 4.8 y 6.4, y se adicionan los subnumerales 4.2.1., 4.2.2, 4.3.1, 4.3.2, 4.8.1, 4.8.2, 4.9, 4.9.1 y 4.9.2 al Anexo A de la RND N° 10-0037-07 del 14 de diciembre de 2007, incluyendo los Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información, estableciendo en su subnumeral 4.2.1, el deber formal de "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", sancionando dicho incumplimiento con 150.- UFV's, por 1 a 20 errores, en el caso de personas jurídicas.

De la normativa glosada precedentemente, resulta evidente que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)", representa una conducta totalmente diferente a la de "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", puesto que el primero al referirse "de acuerdo a lo establecido en norma específica" (sic), hace alusión al formato general establecido para los libros de compras y ventas IVA en el inc. e), num. 2, parág. II del art. 47 de la RND 100016-07, más no a los posibles errores de llenado en su contenido, por lo que se tiene que son tipos contravencionales de distinto alcance, no siendo asimilables entre sí, por lo que no se advierte vulneración al principio non bis in idem al no existir identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad, conforme preciso la jurisprudencia constitucional citada precedentemente, siendo correcta la determinación de la Administración Tributaria como de la autoridad demandada.

V.2. Sobre las Facturas Nos. 984, 10 y 993.

La empresa demandante alega que, la Administración Tributaria observó las facturas entregadas por Cándido Andia Villarroel y Gary Maldonado Salvatierra por servicio de transporte, ya que el pago fue realizado a una supuesta tercera persona (CEINA Ltda.) y no así al emisor de la nota fiscal; empero, la factura depurada surge como consecuencia del Contrato de Transporte y Nacionalización que se suscribió con la empresa comercial de transporte CEINA Ltda., el 03 de enero de 2010, empresa encargada de realizar todas las gestiones para el transporte de carga internacional desde la terminal de Bauru en la ciudad de San Pablo-Brasil, hasta las dependencias de Industrias Duralit S.A., en la ciudad de Cochabamba, debiendo para ello utilizar los medios de transporte que vea por conveniente a su cuenta y riesgo tal cual se establece en la cláusula segunda del indicado contrato.

En relación a estas facturas (984, 10 y 993), de los datos adjuntos al proceso, se advierte que las mismas fueron emitidas por concepto de transporte por Cándido Andia Villarroel por Bs 33.229.- Gary Maldonado Salvatierra por Bs 54.720.- y Cándido Andia Villarroel por Bs 33.229.- respectivamente; empero, el emisor de las facturas 984, 10 y 993, no resulta ser el mismo a quien se efectuaron los pagos (CEINA Ltda.), por lo que el Transportador no es el mismo al que hace referencia el Contrato de Transporte y Nacionalización, por ello, la Administración Tributaria correctamente concluyó que el contribuyente no presentó documentación que se constituya en prueba clara, completa y suficiente, que demuestre la efectiva materialización de las transacciones y la procedencia y cuantía del crédito fiscal apropiado, correspondiendo la depuración de las notas fiscales N° 984, 10 y 993, en estricta aplicación de lo dispuesto por los arts. 70-5 de la L. N° 2492, 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

V. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la empresa demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 91 a 98, subsanada a fs. 104; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0366/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Fidel Marcos Tordoya Rivas, y la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán al haber emitido voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a esta autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



571

CORHAT BOLIVIA S.A. c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 35, interpuesta por José Evandro Padua Vilela Neto, en representación legal de CORHAT BOLIVIA S.A., impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 002, de 13 de enero de 2012, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la respuesta de fs. 508 a 515 vta., el memorial de apersonamiento y contestación del tercer interesado de fs. 517 a 523, la réplica de fa 538 a 539 vta., el decreto de "Autos para Sentencia" a fs. 583; y los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La institución demandante manifestó que los antecedentes de la demanda son los siguientes:

Que Corhat Bolivia S.A., desarrolla actividades en el país desde el año 2004, en función a un contrato de Joint Venture suscrito con Lotería Boliviana de Beneficencia y Salubridad, suscrito el 26 de mayo de 2004, dicho contrato fue modificado en cuanto a su vigencia el 17 de marzo de 2005, por el plazo de 15 años, lo que implica que estaría vigente hasta marzo de 2020.

El 25 de noviembre de 2010, se promulgó la L. N° 060 que determina la creación de la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego (AJ), de lo que manifestó que la ley referida reconoce la licitud de las empresas operadoras de juegos de azar lo que implica la legalidad de dichas actividades, en la Disposición Final Única de la señalada ley, dispone que dichas empresas deben adecuarse en el plazo de 120 días a la ley y su reglamento; asimismo en el segundo párrafo de la señalada ley ratifica la competencia de la Lotería Nacional de Beneficencia y Salubridad (LONABOL), respecto a la fiscalización de juegos de azar.

Posteriormente el 02 de febrero de 2011, mediante D.S. N° 781 se aprueba el Reglamento de Desarrollo parcial de la L. N° 060, que en el apartado IV, establece que los plazos deben permitir la adecuación de las empresas en 120 días.

El 23 de febrero de 2011, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas posesionó como primer Director Ejecutivo de la AJ; y el 28 de marzo de igual año se emitió la RR 01-0003-11 que establece requisitos adicionales tanto para la obtención de una licencia de operación como para la adecuación.

El 03 de junio de 2011, se emitió la Resolución Regulatoria 01-00004-11 que complementa la RR 01-00003-11, incorporando el art. 47 que refiere sobre el régimen transitorio relacionado con áreas de ubicación de los establecimientos de juegos de azar, mientras se emita la correspondiente regulación de los Gobiernos Municipales Autónomos.

Posteriormente Corhat Bolivia S.A., el 17 de junio de 2011, se presentó ante la AJ con el objeto de adecuar su contrato y derechos subyacentes vigentes a la nueva legislación; siendo respondida su presentación por Resolución Administrativa de Rechazo N° 07-00015-11, de 09 de agosto de 2011, con la cual se rechazó la solicitud de licencia de operaciones observándose a dicha solicitud la ausencia de requisitos.

Contra dicha resolución administrativa de rechazo, el 31 de agosto de 2011, Corhat Bolivia S.A., interpuso recurso de revocatoria que fue resuelto por la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00017-11 que rechazó el recurso planteado, estableciendo que pese a la documentación presentada por la empresa recurrente y sus correspondientes aclaraciones, aún subsiste el incumplimiento de algunos requisitos.

El 18 de octubre de 2011, Corhat Bolivia S.A., interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Revocatoria N° 08-00017-11, que fue resuelto por Resolución Ministerial Jerárquica MEFPNPT/URJMJ N° 002, de 13 de enero, (resolución ahora impugnada) resolviendo confirmar la resolución recurrida.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

Primeramente debemos señalar que la empresa demandante, efectuó una extensa relación de los antecedentes, fundamentos de la resolución de revocatoria y de la resolución jerárquica; asimismo, aludió ampliamente sobre lo manifestado por su parte en ambos recursos para luego ingresar a lo resuelto en la resolución ahora impugnada, argumentando que:

El 19 de octubre de 2011 se solicitó a la autoridad ahora demandada, la apertura del término de prueba, solicitud que no fue proveída, por lo que el 17 de noviembre de igual año se volvió a solicitar lo señalado, pretensión que fue rechazada bajo el argumento que no se habría generado la necesidad de presentación de prueba; por lo que se solicitó la valoración de la prueba obtenida, a este se determinó "Se tendrá presente si correspondiera", continuando manifiesta textualmente que, tal incertidumbre genera la necesidad de volver a solicitar el término de

prueba, empero extrañamente se notificó a la empresa demandante con la Resolución Ministerial Jerárquica MEFNPT/URJMJ N° 002 que confirmó la Resolución de Revocatoria N° 08-00017-11, argumentando que de acuerdo a la disposición Transitoria Única de la L. N° 060 y el procedimiento establecido en la Disposición Transitoria Única del D.S. N° N° 0781, Corhat Bolivia S.A., debió presentar junto a la solicitud de licencia de operaciones la totalidad de los documentos previstos en el art. 7 de la Resolución Regulatoria N° 01-00003-11, a fin de que en base a los mismos, la AJ emita resolución administrativa otorgando la licencia de operaciones o rechazando la misma, según cumpla o no con los requisitos exigidos al efecto, conforme dispone la Disposición Transitoria Única parágrafo III del D.S. N° 0781; en función a dicho criterio, sostiene que Corhat Bolivia S.A., no dio cumplimiento a las referidas disposiciones.

Por otra parte la empresa demandante refiere que la autoridad demandada, manifestó que no correspondía la apertura de término de prueba al tratarse de un trámite de petición o solicitud y no un procedimiento general formal, dentro del cual se contenga la fase de iniciación, prueba y de resolución, por ello consideró inviable la presentación de documentos o requisitos, así como la apertura del término de prueba. Asimismo refirió que se descartó toda consideración relacionada con los principios alegados como vulnerados en el recurso jerárquico bajo el criterio que los mismos no gozan de protección legal o constitucional.

Seguidamente manifestó que los fundamentos de hecho y de derecho relacionados con el contenido de la resolución ministerial jerárquica, derivan dado a que después que Corhat Bolivia S.A., luego de mucha inversión tanto de activos, como en recursos humanos y materiales, se encuentra en peligro de desaparecer junto con más de 800 familias que tienen como fuente de trabajo directo o indirecto la actividad de las salas de juego de la empresa, que hasta la fecha cancelaron sus obligaciones tributarias correspondientes; máxime cuando las razones no son de índole legal, pues la resolución jerárquica establece la ausencia de protección de los administrados.

Por otra parte refirió sobre la admisión de requisitos y del término de prueba, señalando que el contradictorio argumento utilizado por el Ministro de Economía y Finanzas Públicas deja absorta a la empresa; pues en el fondo le da la razón a Corhat Bolivia S.A., al señalar que: "cumplió con todos los requisitos en 31 de agosto del 2011" -textual-, sin embargo señala que de nada sirve que nuestra empresa haya cumplido con todo lo que exige la ley, pues debía presentarse toda la documentación en el plazo de 120 días establecido en la L. N° 060; por lo que la autoridad demandada incurre en un grave error mediante la resolución impugnada desde los siguientes puntos de vista: 1) Principio de informalismo, habido que este principio sienta las bases de todo procedimiento administrativo, ya sea este de solicitud o general, en especial en los procesos de petición; sobre lo que aludió que la Jurisprudencia comparada expresada por la Corte Suprema de Justicia Argentina en las "(Causas B-47.682, B48.318 y 13 -48837)" (sic) "...en el procedimiento administrativo, rige un Formalismo moderado y la administración debe admitir que el interesado corrija los defectos formales de su pretensión intimándolo para que proceda de tal forma antes de privar de efectos a la petición defectuosa" -textual-; además refirió que, las razones por las cuales Corhat Bolivia S.A., no presentó todos los requisitos el 28 de junio de 2011, no fue por negligencia, sino por causas ajenas a la voluntad, peor aún en parte por causas atribuibles a la propia administración pública, pues recién mediante la Resolución Regulatoria 0 1-00004-1 1 se definen todos los requisitos.

Subsiguientemente refirió que, la AJ, admitió la presentación de documentación adicional para complementar los requisitos faltantes habiendo inclusive señalado audiencia para juramento de reciente obtención en fecha 6 de septiembre de 2011 y así admitir y valorar la documentación faltante; conforme se reconoce en la resolución impugnada se cumplieron con todos los requisitos exigidos para la obtención de la licencia de operación; pero los agravios sostenidos en el recurso jerárquico no se fundamentan en función a la falta de consideración de la documentación presentada el 31 de agosto de 2011, sino a que luego del recurso de revocatoria se observaron más requisitos no contemplados en la propia ley y normativa regulatoria vigente, lo que implicaría que la resolución impugnada desconoció lo que ya había valorado y admitido la AJ reformando la admisión de la documentación de referencia en perjuicio del administrado bajo el errado argumento que a tal fecha (31 de agosto de 2011) ya no debía admitirse prueba alguna.

Por otro lado alegó sobre el cómputo del plazo, señalando que la fundamentación de la resolución impugnada es que Corhat Bolivia S.A., no cumplió con el plazo de 120 días establecido en la L. N° 060; sin embargo, fuera de la interpretación unilateral de la AJ y de la autoridad demandada, no existe normativa clara y certera que establezca el inicio del cómputo del plazo, pues la ley citada en su Disposición Final solo establece a partir del inicio de actividades de la A.T. Que el 3 de junio de 2011 se emitió la Resolución Regulatoria 0 1-00004-1 1 que incorporó el art. 47, que refiere sobre el régimen transitorio relacionado con áreas de ubicación mientras se emite la correspondiente regulación de los Gobiernos Autónomos Municipales, es decir que el 4 del citado mes y año aún se estaba definiendo el marco regulatorio en función a los requisitos que debía presentarse para solicitar la adecuación y licencia de operaciones, lo que implica que en la citada fecha quedan definidos todos los requisitos para obtener la licencia de operaciones y a partir de la data citada deben computarse los 120 días de plazo para la adecuación, consecuentemente el 31 de agosto de 2011, fecha en la que la autoridad demandada reconoce que se presentaron todos los requisitos, está dentro del plazo señalado por ley.

Asimismo acusó que, respecto a que no correspondería la apertura de término de prueba al tratarse el proceso de un trámite de petición o solicitud y no a un procedimiento general formal, dentro del cual se contenga la fase de iniciación, prueba y de resolución; aludió que en la resolución impugnada se decidió no aplicar el D.S. N° 27172, lo que era obligatorio para este trámite conforme el art. 11 del Anexo del D.S. N° 781; siendo que este mismo cuerpo legal establece en su art. 27.11 "La admisión y producción de pruebas se sujetara a criterios de amplitud, flexibilidad e informalismo... "; por lo citado el demandante infiere que, los fines del proceso administrativo de petición y obtención están libres de formalismo.

Finalmente señaló que, respecto a descartar toda consideración relacionada con los principios alegados como vulnerados en el recurso jerárquico bajo el criterio que los mismos no gozan de protección legal o constitucional, se debe precisar que los principios procesales rigen el procedimiento, así se convierten en derecho y garantía protegidas por nuestra constitución, como se sostuvo en el recurso jerárquico, en especial los principios de motivación, informalismo, legalidad y reforma en perjuicio, lo que constituye una violación al debido proceso, mismo que no solamente es un principio sino una garantía constitucional y un derecho protegido.

1.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos detallados, concluyó solicitando que previó tramite de ley, el Tribunal Supremo de Justicia, declare probada la presente demanda contenciosa administrativa; consecuentemente se revoque totalmente la Resolución de Rechazo N° 07-0015-11; la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-0017-11; y, la Resolución Ministerial Jerárquica MEFNPT/URJMJ N° 002.

II.- De la contestación a la demanda.

Luis Alberto Arce Catacora, en representación del Ministerio de Economía de Economía y Finanzas Públicas, contestó negativamente la demanda mediante memorial de fs. 508 a 515 vta., argumentando en síntesis lo siguiente:

Primeramente la autoridad demandada efectuó una relación de los antecedentes legales sobre la normativa aplicable al presente caso, para luego señalar que Corhat Bolivia S.A., incumplió la Disposición Transitoria Única de la L. N° 060, puesto que dicha disposición debe cumplirse literalmente por expresa determinación del art. 108 y 164-11 de la C.P.E., y que en ese sentido, el plazo de 120 días establecido en dicha disposición transitoria, es de cumplimiento obligatorio.

Que dentro del citado marco legal y para su cumplimiento estricto, el Órgano Ejecutivo, mediante la Disposición Transitoria Única del D.S. N° 0781, de 02 de febrero de 2011, dispuso que: 1) La AJ iniciara sus funciones en el plazo de 90 días a partir de la publicación de la L. N° 060; 2) Las empresas que desarrollen actividades de juegos de lotería, azar y sorteo, presentarán su solicitud de licencia dentro del plazo de 100 días calendario a partir del inicio de funciones de la AJ, cumpliendo los requisitos y condiciones establecidas en la L. N° 060, el Reglamento aprobado por el citado decreto supremo y los reglamentos que apruebe la AJ; 3) La AJ dentro del plazo de 20 días calendario a partir de la presentación de la solicitud de licencia que efectúen las empresas, deberá emitir la resolución administrativa que autorice la licencia o rechace la misma.; y, 4) Los plazos señalados en los párrafos precedentes deberán permitir la adecuación de las empresas que desarrollen actividades de juegos de lotería, azar y sorteo dentro del plazo de ciento 120 días calendario establecido en la Disposición Transitoria Única de la L. N° 060. Cumplido este plazo las empresas que no se adecuen o cuyas solicitudes sean rechazadas no podrán operar.

Prosiguió refiriendo que de lo expuesto ut supra, se tiene que Corhat debió haber presentado la solicitud de adecuación y todos los requisitos exigidos por la L. N° 060, el Reglamento aprobado D.S. N° 0781 y los demás reglamentos emitidos por la AJ, dentro de los 100 días siguientes al inicio de actividades de la AJ y al no haber sido así, no dio cumplimiento a los plazos establecidos en la Disposición Transitoria Única de la ley citada.

Por otra parte refirió que Corhat Bolivia S.A., no presentó el supuesto contrato de Joint Venture, que según la demanda contenciosa administrativa, es el contrato que habría suscrito con la LONABOL para obtener actividades de juegos, siendo esta la única entidad pública autorizada para administrar, fiscalizar, supervisar y regular "todos los juegos de la lotería" de carácter permanente, temporal o eventual, sea directa o a través de concesionarios; en consecuencia la empresa demandante no acreditó su condición de sujeto alcanzado por la Disposición Transitoria Única de la L. N° 060, ya que debería exhibir y presentar junto a su solicitud cualquier documento o título que acredite su condición de empresa concesionaria de los juegos de lotería, de azar y de sorteo, lo que no hizo.

Posteriormente prosiguió manifestando que de acuerdo al art. 27 de la L. N° 060, las actividades de juegos de lotería y de azar, serán objeto de licencia por la AJ, previa autorización de la ubicación del establecimiento que otorgue el gobierno municipal autónomo y del cumplimiento de requisitos establecido por la AJ, por lo que de acuerdo a la normativa citada, la empresa demandante debía presentar la escritura de constitución de sociedad comercial con objeto de social de actividades de juegos de azar y/o sorteos y un capital social pagado no menor a UFV 1.500.000, así también poder de representación, certificado de solvencia fiscal de sus directores, administradores y accionistas, certificado de inexistencia de sentencia condenatoria ejecutoriada, etc.; sin embargo Corhat Bolivia S.A., junto a su solicitud presentada el 27 de junio de 2011, y sus notas presentadas el 11 y 18 de julio de igual año, hasta antes de la emisión de la Resolución Administrativa de Rechazo N° 07-00015-11, de 09 de agosto de 2011, no presentó los documentos citados con anterioridad; deduciéndose por lo descrito precedentemente la empresa demandante no acreditó su personería jurídica ante la AJ en el trámite de solicitud de adecuación a la L. N° 060.

Por otro lado refirió que el trámite de solicitud de adecuación a la L. N° 060, no debe confundirse con el procedimiento administrativo general establecido en la L. N° 2341, de 23 de abril de 2002, que contiene la fase de iniciación, de pruebas y emisión de resolución; tampoco debe confundirse con el procedimiento sancionador establecido por la citada ley, que contempla el inicio del proceso sancionador, periodo de descargos y la emisión de la resolución, en estos dos procesos es admisible la presentación de pruebas, inclusive en la fase recursiva, pero no así en el trámite de solicitud de adecuación a la L. N° 060; por lo que, todos los requisitos exigidos por ley debían haber sido cumplidos en los plazos establecidos en la Disposición Transitoria Única del D.S. N° 0481, no siendo admisible su presentación con posterioridad.

En ese sentido la autoridad demandada aludió que dio cumplimiento estricto a la L. N° 060 y al D.S. N° 0781; asimismo que no se vulneró los principios de legalidad y los demás acusados por el demandante; ya que a título del principio del informalismo se omite el cumplimiento de todos o algunos de los requisitos exigidos; asimismo, la resolución administrativa de rechazo al haber sido confirmada en resolución del recurso de revocatoria y posteriormente en el recurso jerárquico, no se puede alegar que se incurrió en la prohibición de reformatio in peius, ya que no se agravó la situación de la empresa demandante.

Finalmente refirió que al no haberse cumplido con la Disposición Transitoria Única de la L. N° 060, puede realizarse una nueva solicitud de licencia de operaciones como nueva empresa, cumpliendo con los requisitos exigidos al efecto.

II.1. Petitorio.

Por lo expuesto, solicitó que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Respuesta del tercer interesado.

Veimar Mario Cazón Morales, en representación legal de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Juego (AJ), se apersonó en su condición de tercer interesado, respondiendo negativamente a la presente demanda contenciosa administrativa, mediante memorial de fs. 517 a 523, exponiendo primeramente sobre las facultades de la AJ establecidas en la L. N° 060, asimismo argumentó sobre la legalidad y legitimidad de la resolución de recurso de revocatoria N° 08-0017-11, haciendo un copiado extenso de dicha resolución, para luego ingresar al análisis de la resolución impugnada, refiriendo que se hizo una correcta emisión de la resolución ministerial jerárquica, puesto que al incumplimiento de requisitos establecidos en los num. 1, 6 y 13 del art. 7 de la Resolución Regulatoria N° 01-00003-11, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en la resolución impugnada en apego a la normativa que regula las autorizaciones de licencia para la operación de juegos de azar y sorteo valoró de acuerdo a los arts. 108-1 y 164-11 de la C.P.E., la ley es de cumplimiento obligatorio a partir de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia; en consecuencia no habiendo presentado la empresa demandante la totalidad de los requisitos exigidos, no cumplió con las Disposiciones Transitorias Únicas de la L. N° 060 y del D.S. N° 0781.

Asimismo la autoridad demandada valoró en relación del término probatorio para la presentación de la documentación faltante, que el trámite de la licencia de operaciones para las empresas operadoras de juegos de lotería, azar y sorteos es de petición o solicitud de una autorización que habilite el ejercicio de un derecho y no se trata de un procedimiento administrativo en general que contiene la fase inicial, término probatorio y resolución, por lo que el administrado tiene el deber de cumplir con todos los requisitos exigidos al momento de la solicitud, ya que en estos casos no es admisible la apertura del término probatorio, tampoco en las instancias de impugnación que no son recursos con los cuales se puedan subsanar o suplir las omisiones documentales o de requisitos incurridas a tiempo de formular la petición o solicitud.

III.2. Petitorio.

Concluyó solicitando al Tribunal Supremo de Justicia se sirva rechazar la demanda y que se declare confirmada la Resolución MEFPNPT/URJMJ N° 002.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, por proveído de 15 de octubre de 2012 (fs. 540) se dio por presentada la réplica de fs. 538 a 539 vta., corrida en traslado la autoridad demandada no presentó su dúplica, por lo que se decretó "autos para sentencia" a fs. 583.

En ese sentido se debe señalar que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución ministerial jerárquica, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

Que el 17 de junio de 2011, Corhat Bolivia S.A., se presentó ante la AJ con el objeto de adecuar su contrato y derechos subyacentes a la nueva legislación, siendo esta respondida por la Resolución Administrativa de Rechazo N° 07-00015-11, de 09 de agosto de 2011, (fs. 709 a 719) con la que se rechazó su solicitud de licencia de operaciones.

El 31 de agosto de 2011, Corhat Bolivia S.A., interpuso recurso de revocatoria, mediante memorial de fs. 732 a 735, que fue resuelto por Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08- 00017-1 1, de 28 de septiembre de 2011, rechazando el recurso de revocatoria; en consecuencia se confirmó la resolución impugnada.

Posteriormente el 19 de octubre de 2011, la empresa ahora demandante planteó recurso jerárquico mediante memorial de fs. 1548 a 1558 vta., que fue resuelto por Resolución Ministerial Jerárquica MEFPNPT/URJMJ N° 002, de 13 de enero 2012, pronunciado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que resolvió confirmar la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00017-11.

V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si la autoridad demandada, efectuó una correcta valoración de los antecedentes procesales al confirmar el rechazo de la solicitud de adecuación a la L. N° 060, de licencia de operaciones de la empresa Corhat Bolivia S.A., al considerar que se presentó dicha solicitud fuera del periodo de adecuación previsto por la Disposición Transitoria Única de la L. N° 060 y por incumplimiento en la presentación de los requisitos exigidos en la citada ley.

III.1. Fundamentos jurídicos del fallo.

Que de la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene que:

El 17 de junio de 2011, Corhat Bolivia S.A., solicitó la adecuación de su contrato y derechos subyacentes a la nueva legislación (L. N° 060) siendo esta pretensión rechazada por Resolución Administrativa de Rechazo N° 07-00015-11, de 09 de agosto de 2011; contra dicha determinación el 31 de agosto de 2011, la empresa demandante, interpuso recurso de revocatoria, mediante memorial de fs. 732 a 735, que fue resuelto por Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 0800017-11, de 28 de septiembre de 2011, que rechazó el recurso de revocatoria; en consecuencia se confirmó la resolución impugnada.

Seguidamente el 19 de octubre de 2011, la empresa demandante planteó recurso jerárquico mediante memorial de fs. 1548 a 1558 vta., que fue resuelto por Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 002, de 13 de enero 2012, (resolución ahora impugnada) pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que resolvió confirmar la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00017-11. En ese sentido, primeramente debemos señalar que habiéndose publicado la L. N° 060, de 25 de noviembre de 2010 "Ley de Lotería y Juegos de Azar", en la misma se dispuso en el art. 27 que: "(licencia y autorización). 1. Las actividades de juegos de lotería y de azar reguladas por esta Ley, serán objeto de licencia o autorización por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego, previa autorización de la ubicación del establecimiento que otorgue el gobierno municipal autónomo y del cumplimiento de requisitos establecidos por la citada autoridad. Se otorgará licencia a los operadores de juegos de lotería y de azar. Se otorgará autorización a las empresas por cada promoción empresarial, sean o no operadores. II. Las entidades sin fines de lucro, deberán solicitar a la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego autorizaciones para realizar juegos con fines benéficos.", dicha ley, entro en vigencia a los 90 días de su promulgación, tal como se determinó en el D.S. N° 0781, en esta última normativa se estableció: "Que la Disposición Final Primera de la L. N° 060 establece que el Título III, debe ser reglamentado en un plazo no mayor a noventa (90) días y entrará en vigencia a partir de la publicación del Decreto Supremo que lo reglamente.", o sea que se debe tomar en cuenta que la vigencia de la L. N° 060, es al momento de la publicación del decreto supremo citado; es decir el 02 de febrero de 2011; empero tomando en cuenta la fecha de publicación de la citada ley y lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única del decreto supremo señalado que establece: "La AJ iniciará sus funciones en el plazo de 90 días a partir de la publicación de la L. N° 060. Las empresas que desarrollen actividades de juegos de lotería, azar y sorteo, presentarán su solicitud de licencia dentro del plazo de 100 días calendario a partir del inicio de funciones de la AJ, de acuerdo a lo señalado en el Parágrafo precedente, cumpliendo los requisitos y condiciones establecidas en la Ley N° 060, el Reglamento aprobado por el presente Decreto Supremo y los reglamentos que apruebe la AJ", se tiene que la fecha de vigencia de la L. N° 060, es el 23 de febrero de 2011, por lo cual contando los 100 días calendario que tenía la empresa ahora demandante, se deduce que dicha empresa tenía hasta el 13 de junio de 2011, para solicitar la adecuación de su contrato y demás derechos subyacentes a la L. N° 060, para el funcionamiento de sus operaciones; además que con dicha solicitud la empresa demandante debía haber presentado toda la documentación requerida en la ley señalada y su decreto supremo reglamentario.

II.2. Conclusiones.

En ese marco, este Tribunal Supremo de Justicia, concluye que del análisis correspondiente de la demanda y de los antecedentes procesales, la controversia en si versa en que Corhat Bolivia S.A., no presentó la solicitud de adecuación a la L. N° 060, para el funcionamiento de sus operaciones dentro del plazo establecido en la Disposición Transitoria Única del D.S. N° 0781, ya que dicha empresa tenía hasta el 13 de junio de 2011, para presentar la solicitud citada, pero lo hizo recién el 17 de junio de 2011, lo cual fue afirmado por la empresa demandante en el memorial de la presente demanda contenciosa administrativa a fs. 23 vta., refiriendo: "Corhat Bolivia S.A., el 17 de junio del 2011, se presenta ante la AJ con el objeto de adecuar su contrato y derechos subyacentes vigentes a la nueva legislación...", de lo cual se concluye que Corhat Bolivia S.A. presentó fuera del plazo que tenía para la interposición de la solicitud indicada; en ese sentido, de lo señalado por la empresa demandante en relación de que el plazo no debió haber sido tomado en cuenta y que era algo irrelevante y que lo importante era cumplir con los requisitos, se debe señalar que es algo incongruente esa aseveración dado que entonces no tendría sentido que se señalen plazos, si no se va a dar cumplimiento a los mismos, de lo que se infiere que los plazos procesales no pueden dejarse librados a capricho, por el simple hecho de la dejadez de las partes en proceso, en cualquier ámbito, puesto que dichos plazos son de cumplimiento obligatorio.

Por otra parte, se debe tener presente que, al margen de que si la empresa demandante haya cumplido o no con los requisitos establecidos por la L. N° 060 y su decreto supremo reglamentario, de la revisión de obrados y de la misma testificación en el memorial de la presente demanda, se tiene que estos requisitos fueron presentados fuera del plazo establecido en la Disposición Transitoria Única del D.S. N° 0781; además que estos no pueden ser admitidos en las instancias de impugnación, lo que efectuó la empresa demandante de forma incongruente, al tratarse de una simple solicitud y no de un procedimiento administrativo propiamente dicho, siendo que en este tipo de solicitudes no se da los periodos de inicio, prueba y resolución; por lo cual corresponde confirmar en todas sus partes la resolución ministerial jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 35 vta., interpuesta por José Evandro Padua Vilela Neto, en representación legal de la empresa Corhat Bolivia S.A., y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFPNPT/URJMJ N° 002, de 13 de enero de 2012.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



572

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 31, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 58 a 60; los edictos de notificación al tercero interesado de fs. 162 y 169, la réplica de fs. 64 a 66 vta., la dúplica de fs. 74 y vta., el decreto de "Autos" de fs. 179, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en virtud a Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0506-13 de 04 de octubre de 2013, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto, amparada en los arts. 70 de la L. N° 2341, 2 de la L. N° 3092 y 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

Refiere que en 15 de junio de 2012, procedió a la notificación personal al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0011OVE01316 de 14 de junio de 2012, comunicándole que será objeto de un proceso de determinación, emplazándole a presentar hasta el 20 de junio, declaraciones juradas del IVA e IT, libro de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos documentado, estados financieros de la gestión 2008 y 2009, libros de contabilidad (diario y mayor), Kardex de productos importados y terminados, inventario de productos terminados y otros, para determinar con objetividad, el cumplimiento de obligaciones tributarias de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado-IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones-IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, por el periodo fiscal diciembre 2008. Añadió que habiendo presentado parte de la documentación, se labró dos actas de acciones u omisiones formulario 7507 de 20 de junio de 2012, declarando que no llevó contabilidad en el periodo diciembre 2008, y no realizó inventarios.

Expresó que como resultado del proceso de verificación, en función a la información obtenida de la base de datos corporativa del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT-2), se detectó que no determinó correctamente los impuestos conforme a ley, e incurrió en incumplimiento a deberes formales, elaborándose las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00042325 y 0042326 de 29 de junio de 2012, estableciendo una multa por incumplimiento con UFV's 1.500 y UFV 500 respectivamente.

Señaló que por sugerencia del Informe final de Fiscalización de 20 de septiembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/461/2012 de 20 de septiembre, para que el sujeto pasivo formule sus descargos y presentar prueba referida al efecto, y que al no haber presentado documentación de descargo ni cancelar la deuda determinada, se procedió a ratificar y confirmar el reparo y la calificación de la conducta como omisión de pago por el IVA e IT del periodo fiscal diciembre/2008, adecuando su conducta a lo prescrito en el art. 165 de la L. N° 2492, sancionándolo con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria. Finalmente se emitió la R.D. N° 856/2012 con CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/856/2012, estableciendo obligaciones tributarias en la suma de 235.462,- UFV, equivalentes a Bs 423.765.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Señaló que los actos jurídicos celebrados por la administración tributaria contra el contribuyente, se realizaron en base a la información proporcionada por el propio sujeto pasivo, actuando dentro de los parámetros del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas tributarias y en el marco de la garantía del debido proceso, observando el conjunto de requisitos que significa el procedimiento de

determinación, cuidando que el contribuyente asuma defensa adecuadamente. Añadió que con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al IVA e IT, correspondientes al periodo fiscal diciembre/2008, se ejercieron las amplias facultades establecidas en el art. 100 y 21 de la L. N° 2492, controlando, comprobando, verificando, fiscalizando, investigando, determinando tributos, recaudando y calculando la deuda tributaria y haciendo uso del método de determinación fijado en el art. 43-I de la misma norma legal, es decir, sobre base cierta, ya que se tomó en cuenta la información y los documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Manifestó que al emitirse la R.D. N° 858/2012, se cumplieron los requisitos establecidos en los arts. 99 del Cód. Trib., 19 del D.S. N° 27310 y 18-3) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, señalando con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos que determinaron adeudos tributarios a favor del fisco y la normativa jurídica en la que se funda, cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos esenciales detallados en la normativa citada, debiendo considerarse que el sujeto pasivo habiendo sido notificado con la vista de cargo, no presentó ningún tipo de descargo dentro de los 30 días que se le concedieron para asumir defensa, por lo que no existió indefensión, por cuanto no puede calificarse como indefensión la situación creada por el propio procesado en un acto voluntario de abandonar su defensa.

Indicó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al anular obrados hasta la vista de cargo, incurrió en una interpretación errónea respecto a la confusión del contribuyente y a la violación del art. 77-III de la L. N° 2492, ya que frente a la pasividad del contribuyente para entregar la documentación requerida, la Administración Tributaria tuvo que acudir a la información remitida por la Aduana Nacional, para establecer los reparos, verificándose a través de la DUI's N° C-6479 y la DUI N° C-6291, que se importó papel ártico, así como su valor FOB en dólares, habiéndose valorado integralmente toda la documentación. Acotó que con el propósito de contar con más elementos, se labró actas de acciones u omisiones Form-7507, donde el contribuyente afirmó que los márgenes de utilidad están entre 10 y 12%; que las importaciones son mensuales, y el producto importado lo comercializa en el periodo que realizó la importación, confiándose a ésta acta, la calidad de prueba en aplicación del art. 77 de la L. N° 2492, debiendo ser asimilada como confesión espontánea, porque fueron prestadas voluntariamente con la intención de reconocer cuestiones de hecho, eximiendo por tanto de toda prueba al tenor del parág. II del art. 404 del Cód. Pdto. Civ., aplicable en cumplimiento de los arts. 5-II, 77-I y 125 del Cód. Trib.

Expresó que la Administración Tributaria conforme a las amplias facultades fiscalizadoras, con la finalidad de determinar el tributo omitido, puede hacer uso de todos los elementos provenientes del contribuyente, responsable, tercero o a través de una investigación fiscal; evidenciándose que a fs. 30, cursa acta de recepción de documentos presentada por el contribuyente; declaraciones juradas formularios 200 y 400, libro de ventas y compras IVA correspondientes al periodo fiscal diciembre/2008, DUI's C-6291 y C-6479, notas fiscales y Acta de acciones y omisiones Form-7507; asimismo, se acudió a información contenida en el Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria-SIRAT II del SIN; hallándose que en la DUI C-6291, se importó 3.008 resmas de papel ártico en hojas de 55 gramos Formato 67x87Cm, y a través del relevamiento a los periodos de los productos vendidos descritos en las facturas de venta emitidas, se constató que el precio unitario es de Bs 213.- por resma; en la DUI C-6479 se constató que se importó 26.130 Kilos de papel ártico 57 y 75 Grs/m2 en bobinas diámetro 1000MM, y a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos, se estableció el precio unitario de Bs 12.05; por Kilo, y en el comprendido de que el contribuyente no llevaba inventario, ni registros contables de los productos importados, se determinó que el importe de ingresos por venta de papel en ambas importaciones, alcanza un total de Bs 955.571.- en el periodo diciembre/2008.

Indicó que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/461/2012 de 20 de septiembre, fundó la resolución determinativa, conteniendo una fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación y de elementos de prueba para la determinación de las ventas y de la incidencia de los mismos en la determinación del IVA e IT, cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96 del Cód. Trib.

Reiteró que el procedimiento de determinación se lo hizo sobre base cierta, estableciéndose la importación realizada (3.008 resmas de papel ártico en hojas de 55Grs. Formato 67x87CM y 26.130 Kilos de papel ártico 57 y 75 Grs/M2 en bobinas diámetro 1000MM), así como en el momento de su transferencia, la cuantía de la transacción alcanzó la suma de Bs 213.- por resma de papel ártico en hojas de 55 Grs. Formato 67x87CM, y Bs 12.05; por Kilo de papel ártico 57 y 75 Grs/M2, tomándose en cuenta todos los documentos, informaciones, datos y pruebas que la Administración Tributaria obtuvo sobre los hechos generadores, que permiten demostrar la realización de los hechos generadores y su cuantía, demostrando fácticamente los resultados de la determinación.

Mencionó que el sustento de la resolución determinativa se encuentra en los antecedentes administrativos que forman parte indivisible del acto administrativo final, por lo que corresponde revisar todas las actuaciones llevadas a cabo por el SIN, a efectos de establecer si se ha actuado en el marco de la ley. Acotó que no puede anularse obrados, por cuanto el art. 36 de la L. N° 2341, solo permite la anulabilidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin; en consecuencia no se puede concluir con una simple revisión de la resolución determinativa y anularse porque supuestamente el contribuyente no tuvo oportunidad de presentar descargos.

Enunció que la AGIT viola valores y principios constitucionales, al no tomar en cuenta lo dispuesto por el art. 410 y 323 de la C.P.E., que señala de forma clara que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, generando indebidos privilegios en favor del contribuyente, excluyéndolo del resto de los contribuyentes, originándose una completa y total desigualdad, agravante no sólo de los intereses del Estado, sino esencialmente del derecho de trato fiscal igualitario entre todos los contribuyentes.

Acusó que la resolución impugnada carece de fundamentación, ya que lo único que se hace es anular obrados hasta la vista de cargo, sin la menor consideración de la norma tributaria aplicable al caso y especialmente sin atender la confesión realizada por el contribuyente.

Finalmente indicó que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la administración tributaria, tal como dispone el art. 28 de la L. N° 1178 y 65 de la L. N° 2492, citando jurisprudencia constitucional al respecto, señaló que el fisco aplicó en todo momento el principio de buena fe en cada uno de sus actos administrativos.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; y se revoque la Resolución AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 00856/2012 de 26 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda

Que admitida la demanda por decreto de fs. 33 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 58 a 60 de obrados, quien luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Expresó que la administración tributaria a momento de establecer los hechos que fundamentan la liquidación previa de la deuda tributaria en la vista de cargo, no detalló la documentación (facturas de venta) que le permitieron el cálculo de los precios unitarios, por lo que los fundamentos de hecho incluidos en la vista de cargo, no reflejan el procedimiento aplicado por la administración tributaria en el proceso de verificación, evidenciándose que se utilizó precios de productos diferentes a los importados, tampoco se hizo mención a la documentación a partir de la cual se establecieron los precios unitarios ni justificó cuáles serían los criterios para asumir que los precios de los productos, papel bond en bobina 57Grs 63 Grs y papel bond 67x87 (56 Grs.), son los mismos para los productos papel ártico en hojas 57 Grs. formato 67x87CM, y papel ártico 57 y 75 Grs/M2 diámetro 1000MM, que fueron importados por el contribuyente.

Explicó que en ese entendido la resolución determinativa emitida sobre la base de la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la administración tributaria; por lo que ambos actos se encuentran viciados de nulidad.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 64 a 66, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 67, corriéndose traslado para la réplica. Luego, por providencia de fs. 149 se ordena la notificación por edicto al tercero interesado, habiéndose adjuntado las publicaciones en fs. 162 y 169. Presentada la réplica a través del memorial de fs. 74 y vta., en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, fue providenciado a fs. 75, teniéndose la por absuelta.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los art. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió Orden de Verificación 0011OVE 01316 Form. 7531, modalidad verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, comunicando al sujeto pasivo que será sujeto de un proceso de determinación con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondiente al período fiscal diciembre/2008, requiriendo la presentación de documentación detallada en el Form. 4003 (fs. 28 a 29 de antecedentes administrativos).

Cursa Acta de acciones u omisiones Form. 7507 de 20 de junio de 2012 donde el contribuyente refiere que por falta de información, no lleva los registros contables en los periodos abril/2008 a marzo/2009, así como el llenado de cuestionario con efecto vinculante en el proceso de determinación. (fs. 31 a 34 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la administración tributaria emitió las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de Determinación Nos. 42325 y 42326, por incurrir el contribuyente en el incumplimiento al deber formal de entrega de información y documentación durante el procedimiento de fiscalización, verificación y control en los plazos, formas y medios establecidos, aplicándole una multa de UFV's 1.500.- según el numeral 4.1 de la RND N° 10-0037-07 y UFV's 500.- habilitación de otros libros contables (mayores, diarios, kardex, auxiliares, etc.) según el num. 3-3 del Anexo A de la citada norma (fs. 113 y 114 de antecedentes administrativos).

Del análisis y verificación realizada, se emitió el informe final CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/3068/2012 de 20 de septiembre sugiriendo la emisión de la Vista de Cargo en cumplimiento al num. IV del art. 104 de la L. N° 2492, como consecuencia de los reparos determinados a favor del fisco (fs. 122 a 130 de antecedentes administrativos)

Como consecuencia de lo anterior, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/461/2012 de 20 de septiembre, liquidándose el tributo sobre base cierta de acuerdo al num. I art. 43 de la L. N° 2492, tomando como medio de prueba las Declaraciones Únicas de Importación N° 2008521C6291 de 1/12/2008 y DUI N° 2008521C6479 de 12/12/2008, Actas de Acciones u Omisiones Form. 7507 de 20 de junio de 2012, y las Declaraciones Juradas del IVA y el IT, determinando una deuda tributaria a favor del fisco de 233.053.- UFV's, por concepto de impuesto omitido, intereses, sanción preliminar por la conducta y multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 132 a 135 de antecedentes administrativos).

En 26 de diciembre de 2012, se emitió la R.D. N° 856/2012, resolviendo determinar de oficio sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo, que ascienden a un total de 137.947.- UFV's, equivalentes a Bs 248.265.- por tributo omitido del IVA e IT, intereses; además una sanción del 100% del tributo omitido y multa por incumplimiento a deberes formales en la suma de 2.000.- UFV's. (fs. 158 a 167 de antecedentes administrativos). La referida resolución determinativa fue notificada al apoderado del sujeto pasivo el 14 de febrero de 2013. (fs. 167 vta. de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por los apoderados del contribuyente, de acuerdo con el memorial de fs. 13 a 20 de Anexo 1, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0643/2013 de 27 de mayo, disponiendo confirmar la R.D. N° 856/2012 de 26 de diciembre, emitida por la Gerencia Regional La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, consecuentemente, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 95.515.- UFV's más intereses y sanción por omisión de pago del IVA e IT del periodo fiscal diciembre de 2008 (fs. 60 a 71 vta. anexo 1).

En virtud de lo anterior, el sujeto pasivo a través de su representante legal por memorial de fs. 74 a 86 de anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto (fs. 131 a 146 vta. del anexo I), decidiendo anular la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0643/2013 de 27 de mayo, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, consiguientemente anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/461/2012 de 20 de septiembre, a fin que la administración tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal diciembre/2008.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, anulando obrados hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/461/2012 de 20 de septiembre, vulneró normas que rigen la materia. 2) Si la resolución impugnada viola principios constitucionales.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Previamente al análisis de la problemática planteada, es pertinente señalar que los procedimientos tributarios establecidos en el art. 74-1 de la L. N° 2492, al referirse a los principios, normas principales y supletorias, expresa que los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del derecho administrativo, estos se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en dicho cuerpo legal, de tal forma que a los procedimientos tributarios administrativos, son aplicables los principios del derecho administrativo, previstos en el art. 4 de la L. N° 2341 que entre otros prevé jerarquía normativa; así, el Estado ejerce su potestad a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, sin embargo, éstas se encuentran sujetas a los principios y garantías constitucionales en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, ya que debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales, velando que la tramitación se haya efectuado en el marco del debido proceso, establecido y consagrado en la C.P.E. en su art. 115-II, que instituye: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". De igual manera, en su art. 117-I, establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso (...)"

Al respecto, la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 05 de junio, expresa: "La jurisprudencia constitucional, a través de la S.C. N° 0999/2003-R de 16 de julio, ha establecido el alcance del debido proceso garantizado por la C.P.E., señalando que: '...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. En virtud de ello, los órganos

jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, infringiéndose de ello que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional.

La importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna, pues dichos mandatos constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes' Entendimiento reiterado en la S.C. Plurinacional N° 0791/2012 de 20 de agosto"; asimismo la S.C. Plurinacional N° 1439/2013 de 19 agosto, señala: "Respecto al derecho al debido proceso, tenemos que la S.C. Plurinacional N° 1023/2012 de 05 de septiembre, hizo la siguiente relación: 'La jurisprudencia del extinto Tribunal Constitucional, ahora Tribunal Constitucional Plurinacional mediante las SS.CC. Nos. 0902/2010-R y S.C. N° 1756/2011-R, estableció que: «Considerando los criterios de la doctrina, en su jurisprudencia previa este Tribunal ha señalado que el debido proceso consiste en '...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar' (...) comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos (SS.CC. Nos. 0418/2000-R 1276/2001-R y 0119/2003-R, entre otras)»".

Ahora bien, a efectos de resolver el objeto de la presente controversia y verificar si la determinación del tributo omitido por los impuestos IVA e IT emerge de una correcta fiscalización y valoración de los medios de prueba. En ese sentido, se advierte que la Administración Tributaria en uso de sus amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación establecido en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, emitió Orden de Verificación N° 0011OVE01316 de 14 de junio de 2012, modalidad "Verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT", emplazándole al sujeto pasivo a presentar documentación e información necesaria deferente al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal del IVA y su efecto en el Impuesto a las Transacciones, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, por el periodo fiscal diciembre/2008.

De la compulsas y verificación de los antecedentes administrativos, se evidenció que ante la falta de información y costos de los servicios proporcionados por el contribuyente, la administración tributaria recurrió a información de las importaciones realizadas en el periodo verificado a la Aduana Nacional, a los datos del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria-SIRAT II, así como los precios extractados de las facturas de ventas del contribuyente, y en la declaración del sujeto pasivo enunciado en el acta de acciones u omisiones Form. 7507 (fs. 32 a 34 de Anexo 2), considerando suficientes los elementos de prueba, estableciendo que la determinación de la base imponible de las ventas no declaradas se efectuó sobre base cierta, toda vez que los documentos e información utilizados, permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

En ese marco, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en la emisión de la Resolución AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto, verificó que la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/461/2012, si bien cumple los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del D.S. N° 27310, sin embargo para la determinación de los ingresos no declarados, advirtió incongruencias respecto a la determinación del precio unitario de los productos, toda vez que según los papeles de trabajo, la administración tributaria consideró la venta efectuada según las facturas de fs. 45 y 46, no corresponden a la comercialización de papel bond en bobina de 57 gramos y 63 gramos, así como papel bond 67x87 (56 gramos), y que son diferentes a las mercaderías importadas, según la DUI N° 2008521C-6291, que registra el producto papel ártico en hojas 57 gramos Formato 67x87 cm, y la DUI N° 2008521C6479, que registra los productos papel ártico 57 y 75 gramos/M2 Diámetro 1000 MM.

En ese sentido, existió una vulneración al debido proceso, en razón que en la vista de cargo emitida el 20 de septiembre de 2012, determinó la liquidación de la deuda tributaria por ingresos no declarados tomando en cuenta la Declaración Única de Importación (DUI) 2008521C6291 de 1/12/2008, que refiere que el contribuyente importó 3.008 Resmas de PAPEL ARTICO en Hojas 55 Gramos Formato 67x87CM, multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas para el periodo diciembre/2008, es de Bs 213,- por resma, cuyo resultado representa Bs 640.704.- y a la DUI 2008521C6479 de 12/12/2008 que refiere la importación de 26.130 Kilos de papel ártico 57 y 75GRS/M2 en bobinas diámetro 1000 MM, multiplicado por el precio unitario descrito en las facturas de ventas es de Bs 12.50.- por Kilo, cuyo resultado representa Bs 314.867.- haciendo un total de importaciones de Bs 955.571.- como ingresos de ventas por el periodo diciembre/2008; y confrontado con ingresos por Bs 73.595.- registrado como cuenta y/o servicios facturados del Form. 200, obteniendo el importe de Bs 881.976.- como ingresos no declarados; y estableciendo un reparo a favor del fisco por el IT de Bs 26.459.- por impuesto omitido de la gestión 2008.

Por lo relacionado, es evidente lo afirmado por la AGIT, ya que se advierte imprecisiones respecto a la determinación del precio unitario de los productos, toda vez que la vista de cargo no expone en forma clara qué facturas fueron consideradas a efectos de determinar el precio de venta, limitándose a señalar que los ingresos corresponden a la venta de papel. Si bien cursan en obrados Facturas N° 228 de 20 de noviembre de 2008, y 237 de 17 de diciembre de 2008 (fs. 45 y 46 de antecedentes administrativos), que refieren a la venta de papel bond en bobina 57 gramos y 63 gramos en el primer caso, y venta de papel bond 67x87 de 56 gramos, en el segundo; no es menos cierto que se trata de productos diferentes a los consignados en la DUI's 2008521C6291 y 2008521C6479 que refieren a PAPEL ÁRTICO en hojas 57 gramos formato 67x87CM; y papel ártico 57 y 75 GRS/M2 diámetro 1000MM; coligiéndose que los fundamentos de hecho establecidos en la Vista de Cargo, no reflejan el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria en el proceso de verificación, utilizando precios de productos diferentes a los importados en las DUI's C-6291 y C-6479; manteniendo dichas imprecisiones en la emisión de la R.D. N° 856/2012 de 26 de diciembre.

Si bien es evidente que el contribuyente no presentó inventarios, kárdex y registros contables de los productos importados, sin embargo el relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en las facturas de ventas emitidas, con los documentos que sustentan la importación de la mercancía no concuerdan respecto al producto, implicando ello que los reparos que se llegaron a establecer no cuenten con el debido respaldo, recayendo en una vulneración al derecho que tiene y debe tener todo contribuyente de un debido proceso, aspecto que fue observado correctamente por la AGIT.

Por lo relacionado, y al no existir congruencia en los papeles de trabajo respecto de la liquidación preliminar de la deuda tributaria en la vista de cargo, vicia de nulidad dicha actuación, conforme disponen los arts. 96-I-III y 99-II del Cód. trib., toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo conforme prevé el art. 36 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, aplicable en materia tributaria en sujeción al art. 201 de la L. N° 3092, que dispone que para que ocurra la anulabilidad de un acto por la infracción de una norma señalada en la ley, debe ocurrir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113, que señala: "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione al interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". Consecuentemente la nulidad dispuesta en sede administrativa, hasta la emisión de una nueva vista de cargo, fue acertada, toda vez que la AGIT no cuestiona el fondo de la controversia, sino la falta de cumplimiento de verificación y fundamentación de hecho en el proceso de determinación, buscando la AGIT con su decisión, sanear el procedimiento de verificación, para que los reparos que se llegaron a establecer cuenten con un debido respaldo, asumiendo una correcta decisión.

VI.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que la Resolución AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no encontrando por parte de la autoridad demandada, infracción, aplicación inadecuada de la norma legal, administrativa y contradictoria que hubieren vulnerado derechos o garantías del ente demandante, efectuando una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicable; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución impugnada y declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 46, interpuesta por Rita Clotilde Maldonado Hinojosa, en su condición de Gerente Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1445/2013 de 13 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



573

**BOLDEING S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33 vta., interpuesta por Diego Flores Almanza, en representación de Boliviana de Ingeniería SRL (BOLDEING SRL), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014, pronunciada el 31 de marzo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 42 a 46; apersonamiento del tercero interesado de fs. 47; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 48; y decreto de Autos para resolución de fs. 57, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda únicamente señala como antecedentes, que el 07 de abril de 2014, la entidad demandante fue notificada con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0512/2014, de 31 de marzo pronunciada por la autoridad demandada, resolución que incurre en incorrecta aplicación de la Ley, al haber anulado obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa ahora demandante no estaba facultado para interponer el referido recurso.

1.2. Fundamentos de la demanda.

La Empresa BOLDEING SRL señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014 no realiza una correcta interpretación del art. 198 del Código Tributario Boliviano (CTB) y que sí cumplió a cabalidad con lo que indican los arts. 204 del citado Código y 8 del D.S. N° 27241.

Continúa indicando que al momento de presentar el recurso de alzada, acompañaron el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo de 2012, el cual, le otorga facultades para representar a la Empresa en todo tipo de trámites ya sean estos judiciales o Administrativos, por lo que Diego Flores Almanza estaba facultado para presentar recurso de alzada o jerárquico en estricto cumplimiento al art. 198-b) del CTB, cumpliendo con todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, poder realizar todos los trámites pertinentes en favor de la Empresa y no así como señaló la AGIT; es decir, que cumplió con los arts. 198 del CTB y 8-b) del D.S. N° 27421, quedando ampliamente demostrado que tenía amplias facultades para representar a la Empresa BOLDEING SRL.

Señala también que los recursos administrativos que plantearon en la Autoridad de Impugnación Tributaria deben responder a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), transcribiendo inextenso dicha disposición legal, e indicando que tanto el recurso de alzada como el jerárquico están sometidos al principio de informalismo, por lo que, si bien se hubiera cometido algún tipo de error u omisión al presentar el recurso correspondiente, sin que se acepte la supuesta falencia establecida en la Resolución Jerárquica, lo que correspondía era proseguir con el trámite hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014, para que se dicte una nueva resolución de recurso jerárquico, pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 42 a 46, y señala lo siguiente:

Que el art. 198-I-b) de la L. N° 3092, dispone que los recursos de alzada y jerárquico deben interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, conteniendo el nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a ley y documentos respaldatorios de la personería del recurrente, y la omisión de cualquiera de estos requisitos, determina que la autoridad disponga su subsanación o aclaración en el término improrrogable de 5 días, computables a partir de la notificación con la observación, si el recurrente no subsanara la omisión u oscuridad dentro de dicho plazo, se declarará el rechazo del recurso.

Señala también, que el art. 202 de la L. N° 3092, regula la legitimación activa, indicando que podrán promover los recursos administrativos las personas naturales o jurídicas, cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre y el art. 204-1 de la misma Ley, señala que el recurrente podrá concurrir por sí o mediante apoderado legalmente constituido, y que las personas jurídicas legalmente constituidas, así como otras de responsabilidad jurídica, serán obligatoriamente representadas por quienes acrediten su mandato de acuerdo a la legislación civil, mercantil o normas de derecho público que correspondan.

Continúa transcribiendo los arts. 36 de la LPA y 55 de su Reglamento (RLPA) referidos a las nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, para concluir que en el presente caso se evidencia la carencia de legitimación activa para interponer un recurso contra la resolución de alzada, incumpliendo los arts. 198-I-b) y 204-1 del CTB, por lo que, correspondía que se saneé el proceso y se dicte el auto de admisión del recurso jerárquico conforme con lo previsto por el art. 198 del CTB.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDT V.3 de la administración tributaria, respecto a la falta de presentación de representación suficiente, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0204/2005 y como jurisprudencia el A.S. N° 118/2010 de 28 de abril.

Finalizó ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada y que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la Resolución impugnada.

III.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por BOLDEING SRL, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014 de 31 de marzo.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que el 15 de mayo de 2012, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 39120VI00214 para el contribuyente Boliviana de Ingeniería S.R.L. con alcance al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo abril de 2009 y solicitó la presentación de: a) Orden de Verificación; b) Facturas o notas fiscales de las compras detalladas en el cuadro; c) Libro de Compras IVA de los periodos correspondientes a las notas fiscales detalladas; y d) Cualquier otra documentación que el contribuyente considere necesaria para descargar las observaciones, conforme fs. 2 a 3 del Anexo 1., siendo notificado mediante cédula Javier Flores Quinteros en representación legal de BOELDING SRL el 13 de junio de 2012 (fs. 2 a 7 antecedentes administrativos).

2. El 19 de junio de 2012, Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL mediante nota solicitó prórroga de 30 días para el ordenamiento, verificación y cumplimiento de los documentos solicitados la cual fue atendida por proveído N° 24-00465-12 de 26 de junio de 2012 y el 09 de julio de 2012, la citada empresa presentó descargos conforme Acta de Recepción de Documentación de fs. 22 del anexo 1.

3. El 15 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó a BOLDEING SERL con la Nota CITE: SIN/GGC/DF/NOT/00480/2012 de fs. 23 del Anexo 1, requiriéndole: a) Extractos bancarios, de los periodos enero a diciembre de 2009; b) Medios de Pago o cualquier otra documentación; c) Documentación que respalde el ingreso de materiales a almacenes y salida de los mismos (comprobantes de ingreso a almacenes), de los periodos enero a diciembre de 2009 (fs. 19-19 vta. de antecedentes administrativo).

4. El 28 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación No. 00047473, por Incumplimiento de deber formal de la entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria, durante el procedimiento de fiscalización, sancionado con 3.000 UFV, acta que fue cancelada el 28 de septiembre de 2012 conforme consta a fs. 176-177 de antecedentes administrativos.

5. El 10 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/000626/2013 (fs. 330-337 del Anexo 2), en base al cual se pronunció la Vista de Cargo N° 29-00047-13 de 10 de junio de 2013, que estable la obligación tributaria del contribuyente sobre base cierta, correspondiente al Valor Agregado IVA del periodo fiscal mayo de 2009, estableciendo además como liquidación previa una deuda tributaria de 36.947 UFVs, equivalentes a Bs 67-131 que incluye impuesto omitido actualizado, interés y la sanción por la calificación preliminar de la conducta (fs. 178-183 de antecedentes administrativos).

6. El 12 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula a Diego Flores Almanza en representación de BOLDEING SRL con la R.D. N° 17-00502-13 de 11 de septiembre de 2013, que determinó la deuda tributaria del contribuyente por el IVA del periodo fiscal mayo 2009, en 36.934 UFVs, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago (fs. 210-222 de antecedentes administrativos).

7. Contra dicha Resolución, Diego Flores Almanza interpuso recurso de alzada en los términos de la nota que discurre de fs. 32 a 43 del Anexo 3, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA N° 0015/2014 de 06 de enero cursante a fs. 108 a 123 vta., del Anexo 3 de antecedentes administrativos, que confirmó la RD N° 17-00501-13 de 11 de septiembre conforme el art. 212-I-b) de la L. N° 3092 (Título V del CTB).

8. La Resolución, antedicha, mereció la interposición del Recurso Jerárquico por el representante de BOLDEING SRL, admitido mediante Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014 y resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados con reposición de actuados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 04 de febrero de 2014, debiendo la instancia de alzada efectuar las observaciones correspondientes otorgando la posibilidad al sujeto pasivo, de subsanar las mismas de conformidad a lo establecido en art. 198 del CTB; conforme el art. 212-I-c) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la empresa. BOLDEING SRL interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

9. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-11 y III del Cód. Pdto. Civ., (CPC- 1975).

10. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 57 de obrados.

IV. De la notificación al tercero interesado.

No obstante que en el decreto de admisión de la demanda de fs. 35 del expediente, no se dispuso la notificación a GRACO Cochabamba del SIN, en su condición de tercero interesado, esta entidad se apersonó al proceso conforme consta en el memorial de fs. 47 de obrados, reconociéndosele su apersonamiento y su condición de tercero interesado en la providencia de fs. 54.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al determinar la nulidad de obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, inclusive, porque la empresa BOLDEING SRL no habría cumplido con todos los requisitos exigidos en el art. 198 del CTB respecto a la personería de su representante legal para la presentación de su recurso jerárquico, o en su defecto por el principio de informalismo se debió proseguir con la tramitación del proceso hasta que se resuelva el fondo de lo demandado.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Previamente corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E., establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable en tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la Administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, La C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109-1 de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-11 y 117-1 de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del CTB, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Ahora bien, corresponde hacer notar que por disposición de los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA, se establece la nulidad de los actos administrativos definitivos o actos equivalentes ante la carencia o inexistencia de los requisitos formales indispensables que causen indefensión al administrado o afecten al interés público; asimismo indica que la autoridad administrativa, para evitar nulidades, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos y omisiones observadas, por lo que, dicha normativa le confiere a la AGIT las facultades de control para que el procedimiento se desenvuelva sin vicios procesales, debiendo velarse por el cumplimiento, sobre todo, de los principios de legalidad previsto por el art. 4-g) de la LPA y del debido proceso establecido en el art. 115-11 de la C.P.E., entendido como -que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar, y concordante a su vez con el art. 4-c) de la LPA, referido al principio de sometimiento pleno a la ley, que establece que la Administración Pública debe regir sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

En ese contexto, es menester señalar que el art. 198 del CTB "Forma de interposición de los Recursos", establece: "Los recursos de alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: ...b) Nombre o razón social y domicilio del recurrente o de su representante legal con mandato legal expreso, acompañando el poder de representación que corresponda conforme a Ley y los documentos respaldatorios de la personería del recurrente"; asimismo el inciso c) del citado art. señala: "Indicación de la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto" (sic). Asimismo, el art. 219 del código citado, establece el procedimiento que se deberá realizar para el recurso jerárquico, señalando que: "... b) Una vez presentado el Recurso Jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional o Intendencia Departamental, el mismo deberá ser admitido, observado o rechazado mediante auto expreso del Superintendente Tributario Regional en el plazo de 5 días" (sic).

Bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo, se advierte que la ARIT a través de su directora ejecutiva interina emitió el auto de admisión del recurso jerárquico de fs. 137 del Anexo 3, admitiendo el recurso jerárquico deducido por el contribuyente, ordenando la remisión de actuados administrativos ante la AGIT dentro del plazo de tres días siguientes a la notificación con dicho auto de admisión; sin embargo, en el mismo auto se hizo notar que la parte recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, por lo que, de dicha aseveración se evidencia que la ARIT solamente observó el incumplimiento de los requisitos para la presentación del recurso jerárquico establecido en el art. 198 del CTB, específicamente el del parág. I, inc. e), el cual, ordena que se indique la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; empero de la revisión de los antecedentes administrativos se advierte que, tampoco cumplió con el requisito del parág. I, inc. b) de la disposición legal citada, puesto que Diego Flores Almanza como representante legal no adjuntó el mandato legal expreso, ni acompañó el poder de representación que corresponde y menos aún los documentos respaldatorios de la personería o calidad de representante legal de la empresa BOLDEING SRL, simplemente presentó su recurso jerárquico por intermedio de la Nota BOL-ADM-020/2014 de 27 de enero, con fecha de presentación de 28 de enero de 2014; es decir, sin adjuntar documentación alguna conforme se advierte del sello de recepción de su recurso cursante a fs. 127 del anexo 3, aspecto que la ARTI omitió observar.

De lo expuesto, se advierte que, la ARIT observó únicamente el incumplimiento a lo determinado en el art. 198-I-c) del CTB, pero a pesar de tal situación fue motivo de admisión, sin tomar en cuenta el art. 219-b) del CTB, que clara y expresamente señala que una vez presentado el recurso jerárquico, en Secretaría de la Superintendencia Tributaria Regional, actualmente Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) el mismo debe ser admitido, observado o rechazado mediante Auto expreso del Superintendente Tributario Regional, ahora ARIT en el plazo de cinco días, por consiguiente, la ARIT Cochabamba al evidenciar que la empresa recurrente no cumplió con los requisitos descritos ut supra; es decir, adjuntar acto administrativo que se impugna, mandato legal expreso, ni poder de representación que faculte actuar a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa BOLDEING SRL, debió observar la presentación del recurso jerárquico y ordenar que se subsane en el plazo improrrogable de 5 días a partir de su notificación con el auto de observación del recurso jerárquico en estricto cumplimiento del art. 198-III del CTB y no como aconteció en el caso de autos, en el que la ARIT Regional Cochabamba incongruentemente admitió el recurso, pero al mismo tiempo reconoció que no se cumplió con requisitos esenciales para la interposición del recurso jerárquico señalados en el art. 198 del CTB, por lo que, tal aspecto originaría que se arrastren posteriormente una serie de vicios procesales en futuros actuados emitidos en vía administrativa a raíz de tal circunstancia y que acarren nulidades ulteriores, por tanto, resulta correcta la determinación de anular obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico conforme los arts. 36 de la LPA y 55 del RLPA ya que facultaban a la AGIT disponer de la nulidad de obrados a efectos de corregir los defectos y omisiones observadas y las cuales se detallaron

anteriormente, fundamentalmente para evitar futuras nulidades, por lo que fue correcta la determinación de la autoridad demandada en la resolución jerárquica ahora impugnada.

En cuanto a la aplicación del principio de informalismo como alega la Empresa demandante; cabe señalar que, en el marco en el que debe pronunciarse la presente Sentencia, se tiene que el principio de informalismo, consagrado por el art. 4-j) de la LPA, consiste en que la inobservancia de exigencias formales no esenciales por parte del administrado y que pueden ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas sin que pueda interrumpirse el procedimiento administrativo, norma que es concordante con el art. 43 de la misma disposición legal, que permite a la Administración requerir que en el plazo de cinco días, se subsanen las deficiencias o se acompañen los documentos necesarios, bajo apercibimiento de tenerse como desistida la solicitud.

Al efecto, corresponde señalar que el informalismo a favor del administrado, tiene como fundamento que las reclamaciones producidas en sede administrativa, no están sometidas a formalidades precisas debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad siempre a favor de los recurrentes, para evitar que por defecto de forma dejen de tramitarse recursos erróneamente calificados, esto en razón de que los consumidores y particulares en su gran mayoría actúan sin patrocinio de letrado y sin posibilidad alguna de dominar los procedimientos legales y por ello, efectúan presentaciones que no reúnen sino raramente los caracteres de un escrito judicial.

De lo expuesto y en aplicación al presente caso del principio referido, previamente resulta necesario analizar si el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 198 del CTB, eran considerados como no esenciales, por lo que se advierte lo siguiente:

En cuanto al requisito establecido en el parág. I, inc. c), referido a que deba indicarse la autoridad que dictó el acto contra el que se recurre y el ejemplar original, copia o fotocopia del documento que contiene dicho acto; cabe señalar que, dicho requisito por la importancia del mismo ante la consideración del recurso jerárquico interpuesto, es netamente esencial porque sin el acto administrativo que se impugna, la AGIT desconocería el contenido de la resolución de alzada que se pretende modificar o dejar sin efecto, no pudiendo dar un criterio legal y argumentado sin conocer los argumentos de fondo que fueron motivo de impugnación ante la instancia jerárquica, por lo que resulta indispensable este requisito incumplido por la empresa recurrente.

Finalmente, respecto al segundo requisito establecido en el parág. I, inc. b del citado art. 198 del CTB, referido al mandato legal expreso a Diego Flores Almanza como representante legal de la Empresa demandante; cabe señalar que, la insuficiencia ausencia del documento que acredite la representación legal que invoca quien presenta recursos de impugnación, no puede ser considerado como un requisito formal susceptible de posterior subsanación porque precisamente el art. 13 de la LPA señala que toda persona que formule solicitudes a la Administración Pública, podrá actuar por sí o por medio de su representante o mandatario debidamente acreditado, quien deberá exhibir poder notariado para todas las actuaciones administrativas, norma de la que se concluye que la actuación por mandato, requiere ineludiblemente de la presentación del documento que acredite tal representación, el cual además debe ser claro en cuanto a su objeto y las facultades que confiere, concluyéndose en consecuencia, que al constituirse en un requisito esencial, no puede ser subsanado posteriormente invocando el principio de informalidad desarrollado precedentemente y como erradamente alega la parte demandante; más aún si consideramos que, como ya se expresó líneas arriba, la Empresa BOLDEING SRL al interponer su recurso jerárquico, no adjuntó documento alguno que acredite la representación de Diego Flores Almanza como representante legal de dicha empresa, tal aspecto es claramente evidente conforme sello de recepción de fs. 126 del Anexo 1, firmado por el funcionario de la ARIT; por tanto no resultan evidentes los reclamos de la empresa demandante, siendo inaplicable el principio de informalismo en el presente caso.

De lo manifestado, se evidencia que la AGIT, aplicó correctamente la normativa tributaria referida a los requisitos esenciales que se deben cumplir al momento de interponer un recurso jerárquico conforme los arts. 198 y 219 del CTB y precisamente en cumplimiento de los derechos al debido proceso y a la defensa de la Empresa BILDEING SRL consagrados en los arts. 115-11 y 117-1 de la C.P.E., es que la autoridad demandada anuló obrados hasta el vicio más antiguo, por consiguiente no se vulneró procedimiento legal y, menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa tributaria como alegó erradamente la parte demandante.

VII. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014 de 31 de marzo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias del art. 198 parág. I, incs. b) y c) y parág. III y art. 219-b), ambos del CTB, referidos a la forma de interposición del recurso jerárquico y su procedimiento, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos de la empresa ahora demandante consagrados en la C.P.E.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014 de 31 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del CPC-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 31 a 33., de obrados interpuesta por la empresa BOLDEING SRL, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0512/2014 de 31 de marzo dictada por la AGIT.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



574

**Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital Oruro c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Oruro**

SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital Oruro contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 49, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 79 a 83, la réplica de fs. 87 a 91, la réplica de fs. 94 a 95, el decreto de "Autos" de fs. 116, los antecedentes procesales y de emisión de la Resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Verónica Jeannine Sandy Tapia, en virtud a Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0211-14 de 28 de marzo de 2014, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo, amparada en los arts. 23-I-c) del D.S. N° 27350, concordante con el art. 2012-I-c) de la L. N° 3092, 70 de la L. N° 2341, y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

Manifestó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) al confirmar la resolución de alzada y revocar totalmente el Proveído N° 24-0896-13 de 25 de julio de 2013, incurre en una incorrecta aplicación y comprensión de la Ley, al declarar prescrita la facultad de la Administración Tributaria por la deuda contenida en las Declaraciones Juradas del IVA de los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004 y del IT de los periodos enero, abril mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, sin tomar en cuenta que dentro los cuatro años se ejerció ininterrumpidamente la acción de cobro de la deuda al contribuyente.

I.2.- Fundamentos de la demanda

Refiere que el plazo de prescripción en etapa de ejecución (cobranza coactiva), corresponde por analogía y subsidiariedad aplicar las previsiones del Cód. Civ., que señala en el art. 1492 que los derechos se extinguen por la prescripción cuando su titular no los ejerce durante el tiempo que la ley establece. Asimismo el art. 1493, dispone que la prescripción comienza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo, de lo que se concluye que del proveído de la Administración Tributaria, no existió inactividad por parte del SIN Oruro, por lo que la prescripción solo opera cuando se demuestra la inactividad del acreedor, durante el termino de cinco años, es decir, que el sujeto activo haya dejado de ejercer su derecho por negligencia, descuido o desinterés.

Expresó que el argumento expuesto por la AGIT es incorrecto, al manifestar que las solicitudes de información a las diferentes instituciones para que se haga efectivo el cobro coactivo no están establecidas en la L. N° 2492, criterio errado ya que una vez que la Resolución Sancionatoria o Determinativa adquiere calidad de título de ejecución tributaria, sigue el cobro coactivo de la deuda tributaria, realizando las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la L. N° 2492. En ese sentido la Administración Tributaria, constantemente envió notas y solicitudes de información a la Alcaldía Municipal de Oruro, hipoteca judicial enviada al Organismo Operativo de Tránsito,

Hipotecas judiciales enviadas a Derechos Reales y otros, infiriéndose que en ningún momento dejó inactivas las acciones de cobro coactivo, por lo que no se encuentra prescrita la facultad de la Administración Tributaria para el cobro coactivo del IVA e IT.

Sostiene que la Administración Tributaria para ejercer su facultad de Ejecución Tributaria, tiene el plazo de 4 años, tal como refiere el núm. 4 del parágrafo I del art. 59 de la L. N° 2492, cuyo cómputo del plazo de prescripción se efectúa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del periodo de pago respectivo y, de la revisión de antecedentes se notificó con el Proveído de Ejecución Tributaria dentro del plazo previsto por la norma referida. Añadió que deberá considerarse que los proveídos de ejecución tributaria Nos. GDO/DJ/UCC/PET N° 1604/2008, 1605/2008, 1606/2008, 1607/2008, 1608/2008, 1609/2008, 1610/2008, 1611/2008, 1612/2008, 1613/2008, 1614/2008, 1615/2008, 1616/2008, 1617/2008, 1618/2008, 1619/2008, 1620/2008, 1621/2008, 1622/2008, 1623/2008, todos de 24 de abril de 2008, se encuentran a la fecha con remate de un bien inmueble de Ferrari Ghezzi Ltda., y los demás se encuentran hipotecados por el Servicio de Impuestos Nacionales, hecho por el que se constata que no existió inacción por parte de la Administración Tributaria.

Señaló que los Proveídos de Ejecución Tributaria fueron emitidos en fecha 24 de abril de 2008 y notificados en la misma fecha conforme establece el art. 85 de la L. N° 2492, e interrumpió la prescripción conforme prevé el art. 61 del Cód. Trib. Reiteró que en fechas 13, 22 de agosto y 06 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria emitió notas de solicitud a las diferentes instituciones como el Organismo Operativo de Tránsito, Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, Superintendencia de Valores y Seguros, Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, Derechos Reales y Dirección Departamental de Migraciones, dando inicio a las medidas coactivas correspondientes.

Mencionó que la L. N° 291 que modificó el art. 59 de la L. N° 2492, establece que la facultad de ejecutar una deuda tributaria determinada, es imprescriptible; y considerando que el presente caso se encuentra en etapa de ejecución tributaria, por tanto, la facultad de la administración tributaria es imprescriptible.

Aduce que el art. 61 de la L. N° 2492, solo considera como causal de interrupción de la prescripción en ejecución tributaria, el reconocimiento de la deuda o solicitud de facilidades de pago, actuados que están condicionados a la voluntad del sujeto pasivo, sin considerar actuaciones destinadas al cobro efectuado por la administración tributaria, existiendo un vacío jurídico, ya que no hace mención a la emisión de los PIETs o la ejecución de medidas coactivas como las solicitudes de retención de fondos, anotaciones preventivas o inscripción de hipotecas en derechos reales, como actos que interrumpan la prescripción en ejecución tributaria, por lo que por analogía se debe aplicar los arts. 340 y 1503-II del Cód. Civ., que establece que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor, por lo que dichas actuaciones deben considerarse como mecanismos que interrumpen la prescripción, negando la AGIT la aplicación por analogía y supletoriedad del Cód. Civ., lesionando los derechos de la Administración Tributaria.

Finalmente, señaló que la AGIT, vulnera el derecho al debido proceso en su vertiente de igualdad jurídica de las partes y no discriminación, cuando la AGIT ya poseía lineamiento sobre el tema relacionado al vacío legal y la aplicación de la analogía y supletoriedad del Cód. Civ., citando la S.C. N° 0948 de 24 de junio de 2013 en relación al principio de igualdad en su vertiente de igualdad de trato y de no discriminación.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que, en virtud de los fundamentos expuestos se pronuncie resolución declarando probada la demanda; y se revoque totalmente la Resolución AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo y en consecuencia, confirmar el Proveído 24-0896-13 de 25 de julio de 2013 emitido por la Administración Tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 51 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 79 a 83 de obrados, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, remarcó y preciso lo siguiente:

Señaló que los art. 59-4 y 60-II de la L. N° 2492 disponen que prescriben a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para ejercer la facultad de ejecución tributaria, siendo que el término se computa desde la notificación con los Títulos de Ejecución Tributaria; asimismo refiere que las causales de interrupción y suspensión se encuentran previstos en los arts. 61 y 62 del mismo cuerpo legal. Acotó que todos los proveídos fueron notificados el 15 de mayo de 2008, y el cómputo de la prescripción es a partir de dicha notificación, concluyendo el 16 de mayo de 2012, fecha hasta el cual la administración tributaria podía ejercer la facultad de ejecución para el cobro de las deudas emergentes de las declaraciones juradas del IVA y del IT, por lo que al no haber hecho efectivo el cobro de dichas deudas tributarias, sus facultades para cobrarlas prescribieron.

Precisó que los plazos y el cómputo para la ejecución de la deuda determinada se encuentran establecidas en la L. N° 2492, motivo por el cual no existe vacío legal y no corresponde la aplicación supletoria de ninguna otra normativa.

Indicó que la L. N° 291 que efectuó modificaciones referentes a la prescripción, enfatizó que la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, la misma entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, por tanto, considerando que se trata de deudas cuya ejecutoriedad se produjo con anterioridad a la vigencia de dichas modificaciones, no corresponde la aplicación de las mismas.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que, en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 87 a 91, en el que reiteró los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 92, disponiéndose el traslado para la dúplica; presentada la misma por memorial de fs. 94 a 95, en el que del mismo modo se ratificó lo manifestado en el memorial de contestación a la demanda, fue providenciado a fs. 96, teniéndosela por absuelta. No habiéndose apersonado el tercero interesado pese a su notificación cursante a fs. 113, por providencia de fs. 116, se decretó autos para sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los art. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este supremo tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Empresa Ferrari Ghezzi Ltda., presentó Declaraciones Juradas declarando tributos con un saldo a favor del Fisco del IVA, correspondiente a los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004 (fs. 2, 49, 98, 137, 176, 214, 252, 290, 328 y 404 de antecedentes administrativos); y del Impuesto a las Transacciones (IT) correspondientes a los periodos de enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre, de 2004 (fs. 366, 442, 480, 518, 556, 594, 632, 670, 708 y 746).

Por lo anterior, la Administración Tributaria en fecha 24 de abril de 2008, emitió los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. GDO/DJ/UCC/PET N° 1604/2008, 1605/2008, 1606/2008, 1607/2008, 1608/2008, 1609/2008, 1610/2008, 1611/2008, 1612/2008, 1613/2008, 1614/2008, 1615/2008, 1616/2008, 1617/2008, 1618/2008, 1619/2008, 1620/2008, 1621/2008, 1622/2008, 1623/2008, anunciando que conforme a lo establecido en el art. 108 de la L. N° 2492 y art. 4 del D.S. N° 27874, se dará inicio a la ejecución tributaria relativo a las Declaraciones Juradas con Nos de Orden 10576062, 9922410, 10581371, 9576893, 11738269, 12412684, 10560679, 12557812, 8101320, 4030000052, 8661675, 10505046, 10499627, 10499628, 8002832, 11901978, 11901981, 10478245, 8229799 y 4030000053, al tercer día de su legal notificación, a partir del cual se realizarán las medidas coactivas correspondientes, conforme establece el art. 110 del Cód. Trib. (fs. 4 a 7, 51 a 53, 100 a 102, 139 a 141, 178 a 180, 216 a 218, 254 a 256, 292 a 294, 330 a 332, 368 a 370, 406 a 408, 444 a 446, 482 a 484, 520 a 522, 558 a 560, 596 a 598, 634 a 636, 672 a 674, 710 a 712 y 748 a 750 de antecedentes administrativos).

En 13 de agosto de 2008, la Administración Tributaria realizó solicitudes de retención de fondos ante la Superintendencia de Bancos de las cuentas del sujeto pasivo; de información a la Superintendencia de Pensiones, Valores y Seguros sobre el cargo laboral, sueldo mensual percibido, número de ítem y domicilio laboral del contribuyente Carlos Ferrari Quevedo; de información a la Dirección Departamental de Migraciones respecto al movimiento migratorio del contribuyente; e información a la Gerencia General de COTEOR Ltda. con relación a las cuotas o participación inscrita a nombre de Ferrari Ghezzi Ltda.; información a Derechos Reales, sobre los registros de bienes inmuebles a nombre del contribuyente; e información a la Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, sobre los registros de bienes inmuebles, como en el Registro único Automotor a nombre del contribuyente (fs. 9 a 22, 55 a 68, 104 a 117, 143 a 156, 181 a 194, 219 a 232, 257 a 270, 295 a 308, 333 a 346, 371 a 384, 409 a 422, 447 a 460, 485 a 498, 523 a 536, 561 a 574, 599 a 612, 637 a 650, 675 a 688, 713 a 726 y 751 a 674 de antecedentes administrativos).

El sujeto pasivo, representado legalmente por Carlos Leonardo Ferrari Quevedo, por memorial de 9 de julio de 2013, solicitó la prescripción del derecho de cobro del sujeto activo, respecto de los proveídos de ejecución tributaria mencionados en párrafos precedentes, de 24 de abril de 2008 (fs. 82 a 83 vta. de antecedentes administrativos); la cual fue rechazada por la Administración Tributaria mediante proveído N° 24-00896-13 de 25 de julio de 2013, con el fundamento que la L. N° 291 modificó el art. 59-IV de la L. N° 2492 que establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible (fs. 89 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por Carlos Leonardo Ferrari Quevedo en representación legal de la Empresa Ferrari Ghezzi Ltda., de acuerdo con el memorial de fs. 16 a 19 vta. de Anexo 1, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 1203/2013 de 3 de diciembre, disponiendo revocar totalmente el proveído 24-00896-13 de 25 de julio de 2013 emitido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; consecuentemente declaró prescrita la facultad de la Administración Tributaria de ejecución tributaria del Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, así como el Impuesto a las Transacciones relativo a los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, establecidos en las Declaraciones Juradas Form. 143 con Nos. De Orden 10576062, 9922410, 10581371, 9576893,

11738269, 12412684, 10560679, 12557812, 8101320, 4030000052, 8661675, 10505046, 10499627, 10499628, 8002832, 11901978, 11901981, 10478245, 8229799 y 4030000053, de conformidad a los arts. 59, 60 y 61 de la L. N° 2492 (fs. 57 a 68 de Anexo 1).

En virtud de lo anterior, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial de fs. 85 a 87 vta. del anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la Resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo (fs. 106 a 115 del anexo I), decidiendo confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 1203/2013 de 3 de diciembre; en consecuencia, revocar totalmente el proveído N° 24-00896-13 de 25 de julio de 2013, declarando prescrita la facultad de ejecución tributaria de la Administración Tributaria por el IVA de los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, así como del IT de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, contenidos en los Proveídos de Ejecución Tributaria GDO/DJ/UCC/PET N° 1604/2008, 1605/2008, 1606/2008, 1607/2008, 1608/2008, 1609/2008, 1610/2008, 1611/2008, 1612/2008, 1613/2008, 1614/2008, 1615/2008, 1616/2008, 1617/2008, 1618/2008, 1619/2008, 1620/2008, 1621/2008, 1622/2008, 1623/2008, de 24 de abril de 2008.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, vulneró la aplicación del art. 59-IV de la L. N° 2492 modificada por la L. N° 291 que establece que la facultad de la administración tributaria para ejecutar la deuda tributaria es imprescriptible.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

Con carácter previo a dilucidar el problema planteado en la litis, corresponde dejar establecido, que el instituto de la prescripción se sustenta en el principio de seguridad jurídica, que al decir de Cesar García Novoa consiste en: "(...) la garantía básica de la seguridad jurídica que la Constitución y las Leyes reconocen en favor de los ciudadanos ha de traducirse, en los procedimientos tributarios destinados a la adopción del acto de liquidación, en el derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas. Al logro de esta finalidad en el ámbito tributario sirven tanto el acto de liquidación, como el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de una y otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso, o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar, en el otro. (...) se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico".

Por otra parte, al decir de Josué Ignacio Buitrago, "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho.

El fundamento de este instituto se encuentra basado en los principios de certeza y seguridad jurídica, vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inacción de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento jurídico para el ejercicio en un plazo determinado. Es una institución que desde el punto de vista técnico no extingue la obligación en sí, sino la exigibilidad de ella, es decir la acción del sujeto activo para hacer valer su derecho al cobro del tributo establecido.

El instituto de la prescripción, se encuentra contemplado en la sección VII de la L. N° 2492 Cód. Trib., como una de las formas de extinción de la obligación tributaria y de la obligación de pago en aduanas. Es así que el art. 59-I de la citada ley dispone que: "Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: (...) 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria", norma que es complementada con el parág. II del art. 60 del mismo cuerpo legal, que refiere: "En el supuesto 4 del parág. I del art. anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria".

Ahora bien, las disposiciones legales aludidas, se refieren a los títulos de ejecución tributaria que han adquirido la calidad de firmes, porque no han sido impugnados mediante los recursos que franquea la ley, teniendo la calidad de cosa juzgada, o como en el caso en estudio, de Declaraciones Juradas por el sujeto pasivo o contribuyente, a lo que se denomina autodeterminación, que refleja una deuda tributaria con un saldo a favor del Fisco que no fue cancelado.

En el análisis del caso en estudio, la Declaración Jurada, Form. 143, Impuesto al Valor Agregado, y Form. 156, Impuesto a las Transacciones (IT), se constituyen en una autodeterminación del impuesto correspondiente a los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004 respecto del IVA; y de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, respecto al IT.

Si bien es evidente que la Administración Tributaria emitió los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. GDO/DJ/UCC/PET N° 1604/2008, 1605/2008, 1606/2008, 1607/2008, 1608/2008, 1609/2008, 1610/2008, 1611/2008, 1612/2008, 1613/2008, 1614/2008, 1615/2008, 1616/2008, 1617/2008, 1618/2008, 1619/2008, 1620/2008, 1621/2008, 1622/2008, 1623/2008, en fecha 24 de abril de 2008, anunciando el inicio a la ejecución tributaria relativo de las Declaraciones Juradas por el IVA de los periodos fiscales febrero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004; así como del IT de los periodos fiscales enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2004, con Nos de Orden 10576062, 9922410, 10581371, 9576893, 11738269, 12412684, 10560679, 12557812, 8101320, 4030000052, 8661675, 10505046, 10499627, 10499628, 8002832, 11901978, 11901981, 10478245, 8229799 y 4030000053; dichos proveídos fueron notificados al sujeto pasivo el 15 de mayo de 2008. Es decir, que no es menos evidente que dentro del

plazo señalado por el art. 60-II de la L. N° 2492, no hizo valer sus derechos para efectivizar el cobro de la deuda tributaria por los medios que le faculta la Ley.

En ese marco, la Empresa Ferrari Ghezzi Ltda., por memorial de 09 de julio de 2013, apersonándose a la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, solicitó la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria de los proveídos de ejecución señaladas en el párrafo precedente; solicitud que fue rechazada por la Administración Tributaria mediante proveído N° 24-00896-13 de 25 de julio de 2013 (fs. 14 de antecedentes administrativos), arguyendo que la normativa aplicable en el presente caso es la L. N° 291, la cual señala que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible. Disposición legal que modificó el art. 59 de la L. N° 2492, sin observar que las Declaraciones Juradas y los Proveídos de Ejecución Tributaria, han acaecido antes de la vigencia de la referida Ley modificatoria.

Al respecto, si bien la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, en su disposición adicional quinta, modificó el art. 59 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, estableciendo que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible, no es menos cierto que dicha norma legal, no es aplicable al caso de autos, por expresa prohibición del art. 123 de la C.P.E., que dispone: "La Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo (...)", concordante con el art. 116-II del mismo supremo cuerpo legal que señala: "Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible". En ese marco, los títulos de ejecución tributaria corresponden a la gestión 2004; asimismo, el inició la ejecución tributaria con los Proveídos PET Nos. GDO/DJ/UCC/PET N° 1604/2008, 1605/2008, 1606/2008, 1607/2008, 1608/2008, 1609/2008, 1610/2008, 1611/2008, 1612/2008, 1613/2008, 1614/2008, 1615/2008, 1616/2008, 1617/2008, 1618/2008, 1619/2008, 1620/2008, 1621/2008, 1622/2008, 1623/2008, fueron emitidos el 24 de abril de 2008, y notificados el 15 de mayo del mismo año, amparándose en la normativa sobre la cual regirán sus acciones de cobro y ejecución, es decir, antes de la vigencia de la L. N° 291, por lo que corresponde aplicar para el cómputo de la prescripción, lo dispuesto por los arts. 59-I-4), 60, 61 y 62 del Cód. Trib.

En ese sentido, el art. 60-II del Cód. Trib., determina que el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria. En autos, el cómputo de la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria, se inició con la notificación con los títulos de ejecución tributaria -15 de mayo de 2008-, corriendo a partir de ese momento el término de 4 años para la ejecución tributaria, conforme lo determina la citada norma legal, concluyendo el 15 de mayo de 2012, no habiendo la Administración Tributaria ejercitado su facultad plena de ejecución tributaria; coligiéndose que esa su facultad para ejecutar la deuda tributaria establecida en las Declaraciones Juradas con Nos de Orden 10576062, 9922410, 10581371, 9576893, 11738269, 12412684, 10560679, 12557812, 8101320, 4030000052, 8661675, 10505046, 10499627, 10499628, 8002832, 11901978, 11901981, 10478245, 8229799 y 4030000053, se encuentran prescritas a momento de la emisión del Proveído N° 24-00896-13 de 25 de julio de 2013.

Sobre el argumento expuesto por la Administración tributaria referido a la presentación de oficios a diferentes entidades sobre medidas precautorias, que según su entendimiento habrían interrumpido la prescripción; se debe dejar claramente establecido que las causales de interrupción y suspensión del término de la prescripción en materia tributaria, se encuentran establecidas en el art. 61 y 62 de la L. N° 2492, no constituyendo los actos precautorios, actos que interrumpan o suspendan el término de la prescripción.

Respecto a la aplicación por analogía de las normas del Cód. Civ., el art. 5-II de la L. N° 2492, señala en cuanto a la aplicación de la norma supletoria, únicamente cuando exista un vacío legal en el Cód. Trib., en ese entendido, la ley especial instituye las formas de extinción de la obligación tributaria, entre ellas la prescripción, así como el cómputo, la interrupción y suspensión, no existiendo un vacío normativo pretendido como refiere la demandante, concluyéndose que la prescripción dispuesta por la autoridad demandada, fue correcta.

VI. Conclusiones.

Que del análisis precedente, y de las pretensiones deducidas en la demanda, se establece que no es evidente lo denunciado en la presente demanda, toda vez que prescribió la facultad de la Administración Tributaria para ejecutar la deuda tributaria, concluyéndose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 49, interpuesta por Verónica Jeannine Sandy Tapia en su condición de Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0327/2014 de 05 de marzo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



575

**Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 47 vta. y 55, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2014 de 24 de febrero, cursante de fs. 33 a 40 vta.; el memorial de contestación de fs. 87 a 94; la réplica de fs. 122 a 123 vta.; la dúplica de fs. 127 a 128 vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Celideth Ochoa Castro, en su condición de Gerente Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0610-16 de 18 de octubre de 2016 (fs. 132 a 133), se apersonó por memorial de fs. 44 a 47 vta. y 55, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 131 y 147 de la Ley N° 2492, 70 de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341, 778 y ss. del Cód. Pdto. Civ., aplicable en materia tributaria por mandato del art. 74.2 del Cód. Trib., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2014 de 24 de febrero.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria, el 9 de noviembre de 2012, notificó personalmente a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda con la Vista de Cargo N° 2032080212, que determinó la deuda tributaria en UFV's 580, equivalente a Bs 1.039, que comprendió Tributo Omitido, Intereses y Sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 156 del Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al periodo fiscal 07/2005, intimándosele a la presentación de la declaración jurada extrañada o exhibir el duplicado de dicha declaración con la constancia de su presentación o documento de descargo que demuestre su pago, en un plazo de 30 días.

Mediante nota de 6 de diciembre de 2012, Francisca Fanny Alba Miranda solicitó la extinción de la obligación tributaria y dejar sin efecto en tributo consignado en la vista de cargo, argumentando la prescripción de las facultades administrativas para determinar y cobrar obligaciones tributarias. Pronunciándose el Proveído N° 24-0064-13 de 16 de agosto de 2013, que rechazó la prescripción opuesta por la contribuyente, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154, ya que las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles.

Ante la no presentación de la declaración jurada observada, ni efectuar el pago total de la deuda tributaria establecida en la referida vista de cargo, procedieron a notificar a la contribuyente el 3 de septiembre de 2013 con la R.D. N° 17-0089-13 de 26 de agosto de 2013, que determinó de oficio la obligación impositiva por no presentar la declaración jurada cuestionada, por el Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente al periodo fiscal 07/2005, realizando la liquidación de la deuda tributaria, que incluye tributo omitido, el interés y la sanción, calificando de la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, intimándola al pago de dicha deuda en la suma de UFV's 592, equivalente a Bs 1.100; determinación que fue objeto de recurso de alzada por parte de Francisca Fanny Alba Miranda, resolviéndose mediante Resolución ARIT 1223/2013 de diciembre, que revocó totalmente el Proveído N° 24-0064-13 de 16 de agosto de 2013 y la Resolución Determinativa N° 17-0089-13 de 26 de agosto de 2013; resolución de alzada que fue confirmada mediante Resolución AGIT 0249/2014 de 24 de febrero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Denunció que la resolución jerárquica violó los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492, al señalar que no corresponde la aplicación de esta normativa constitucional, toda vez que la interpretación de este artículo implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario; criterio que no comparte la entidad demandante, puesto que este art. 324, determina que no prescribirán las deudas por daño económico al Estado, incluyendo como deudas que no prescriben, el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias, las que causan un menoscabo económico, cuando se las niega contar con estos recursos para satisfacer las necesidades básicas de la ciudadanía, entendiéndolo el mismo dentro de la Política Fiscal del Estado y en directa relación con el art. 152 de la disposición tributaria citada, que establece que los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado.

Señaló que la norma válida para el presente caso, es la actual C.P.E., en estricto cumplimiento del principio de jerarquía, establecida en los arts. 410 de esta Ley fundamental y 5-I de la L. N° 2492, solicitando se aplique de manera preferente el mismo, al haber quedado desvirtuadas las afirmaciones de la autoridad demandada y al demostrarse la infracción de estas normas.

I.2.2. Alegó que la resolución impugnada transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317, al referir que la Disposición Adicional Quinta de esta L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, modificó el art. 59 de la L. N° 2492, infiriendo que el régimen de la prescripción establecida en esta ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes 291 y 317, ya que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución y, que la misma versa sobre las acciones y facultades de la administración tributaria, no siendo posible decretar la prescripción en el presente caso; criterio que no comparte la parte demandante, al señalar que si bien la norma establece la prescripción, esto no significa que este instituto pueda ser considerado como seguridad jurídica para los contribuyentes, más al contrario el derecho que le confiere tanto la L. N° 2492 como la Carta Magna, garantizan su seguridad jurídica, ya que el pilar fundamental para que se pueda desarrollar esta, es el debido proceso y no como la autoridad demandada la plantea.

I.2.3. Refirió que la Resolución de Recurso Jerárquico, violó el art 3 de la L. N° 154, al señalar erróneamente que lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad y no así el tributo y/o la sanción correspondiente; criterio que distorsionó un escenario claramente determinado por ley con la aplicación de la prescripción extintiva que es diferente y que goza de una naturaleza y esencia diversa de la de los impuesto comunes, como son el Régimen Municipal y de Gobiernos Autónomos. Señalando que de una correcta interpretación de la ley, es decir, de una comparación entre los dos regímenes contrapuestos, el sistema general de impuestos, por un parte y, de otra, los impuestos de carácter Municipal y de Gobierno Autónomos, concluye que la prescripción extintiva se aplica solamente para esta clase de impuestos, más no así para los otros impuestos reconocidos por el Sistema Nacional Impositivo Boliviano.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, solicitó declarar probada la demanda en todas sus partes y revocar totalmente la Resolución AGIT-RJ 0249/2014 de 24 de febrero, y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 17-0089-13 y el Proveído N° 24-0064-13 de 16 de agosto de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, con memorial presentado el 2 de junio de 2015 de fs. 87 a 94, señalando:

II.1. Respecto al primer punto denunciado, enfatizó que el hecho generador ocurrió en plena vigencia de la L. N° 2492 de 4 de noviembre de 2003, correspondiendo la aplicación de los arts. 59, 61 y 62 de esta ley tributaria, observando que el 6 de diciembre de 2012, la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota solicitó la prescripción del IT del periodo fiscal 07/2005, conforme la normativa tributaria descrita, a lo que respondió la administración tributaria mediante Proveído N° 24-0064-13 de 16 de agosto de 2013, rechazando dicha solicitud, en aplicación de los arts. 324 y 410 de la C.P.E., 5 y 59 de la L. N° 2492 y 3 de la L. N° 154, para posteriormente emitirse la R.D. N° 17-0089-13 que determinó la obligación impositiva del contribuyente por la falta de presentación de la declaración jurada del referido impuesto y periodo fiscal, intimando a la contribuyente para que efectúe el pago total de la deuda tributaria.

Señaló que conforme prevé el art. 60-I de la L. N° 2492, el término de prescripción aplicable de 4 años, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, no evidenciando causales de suspensión ni de interrupción determinadas en los arts. 61 y 62 de dicha disposición tributaria, toda vez que la administración tributaria, notificó el 3 de septiembre de 2013 la R.D. N° 17-0089-13 de 26 de agosto del mismo año, cuando sus facultades ya habían prescrito.

Indicó que la interpretación del art. 324 de la C.P.E., implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una Ley de la Asamblea Legislativa.

II.2. En cuanto se refiere al segundo punto, señaló que el 22 de septiembre de 2012, se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, estableciendo que la Disposición Adicional Quinta modifica el art. 59 de la L. N° 2492, infiriendo que el régimen de prescripción establecida en esta ley, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las Leyes Nos. 291 y 317, destacando que la imprescriptibilidad en materia tributaria solo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la citada Disposición Transitoria Quinta, aspecto que no se suscitó en el presente caso, toda vez, que el objeto de la litis es la prescripción de la facultad para la determinación y no así de la ejecución, no correspondiendo la aplicación de estas normas.

II.3. En relación al tercer punto, aclaró que la L. N° 154 de 14 de julio de 2011, de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, establece en su art. 3-II, que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles y lo que prescribe son las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria, sanciones o ejercer su facultad y, no así, el tributo y/o sanción correspondiente, no correspondiendo aplicar la imprescriptibilidad en el presente caso.

II.4.- Petitorio.

Solicitó que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2014 de 24 de febrero.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver la presente demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

La administración tributaria, pronunció la Vista de Cargo N° Orden 2032080212 de 9 de noviembre de 2012, la cual fue notificada el mismo día, mes y año (fs. 1 a 2 del anexo 2), a la contribuyente Francisca Fanny Alba Miranda, por el que se intimó a la presentación de la Declaración Jurada Formulario N° 156 respecto al Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo fiscal 07/2005 o apersonarse a sus dependencias con el objeto de exhibir el duplicado de la mencionada declaración, con constancia de su presentación, advirtiéndole que si no lo hiciera así, se generaría una deuda tributaria de UFV's 580 por el referido impuesto, incluyendo tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

Francisca Fanny Alba Miranda, mediante nota de 6 de diciembre de 2012 (fs. 7 del anexo 2), solicitó la prescripción de las facultades administrativas de la Administración Tributaria, para determinar y cobrar la deuda tributaria correspondiente al IT del periodo fiscal 07/2005, pidiendo se dicte resolución que declare extinguida dicha obligación, dejando sin efecto el tributo consignado en la descrita vista de cargo; solicitud que fue respondida mediante Proveído N° 24-0064-13 de 16 de agosto de 2013 (fs. 9 del anexo 2), que rechazó lo impetrado.

Posteriormente, no habiendo sido presentados los descargos dentro del plazo establecido por ley, se pronunció la R.D. N° 17-0089-13 de 26 de agosto de 2013, que fue notificada a la contribuyente el 3 de septiembre de 2013 (fs. 13 a 14 y 16 del anexo 2), la cual determinó de oficio la obligación impositiva (deuda tributaria) por la falta de presentación de la declaración jurada del IT del periodo fiscal 07/2005, en la suma de UFVs. 592, que incluyó tributo omitido, interés y la sanción por omisión de pago, conducta sancionada con un importe igual al 100 % del tributo omitido; acto administrativo que fue objeto de recurso de alzada, resuelto mediante Resolución ARIT 1223/2013 de 9 de diciembre (fs. 97 a 109 del anexo 1), que revocó totalmente el Proveído N° 24-0064-13 de 16 de agosto de 2013 y la precitada resolución determinativa, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo fiscal 07/2005; dando lugar a que la administración tributaria, interponga recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución AGIT 0249/2014 de 24 de febrero (fs. 134 a 141 del anexo 1), que confirmó la resolución de alzada.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del CPC y concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el objeto de controversia dentro del presente proceso, radica en tres aspectos denunciados: 1) Si la autoridad demandada en su resolución jerárquica violó los arts. 324 de la C.P.E. y 152 de la L. N° 2492; 2) Si es evidente que la resolución impugnada transgrede y realiza una interpretación errónea de las Leyes Nos. 291 y 317 y; 3) Si la AGIT infringió el art 3 de la L. N° 154.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

V.1.1.- Respecto al primer punto denunciado, es necesario referirnos a la prescripción, categoría jurídica que se le atribuye la función de ser causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde al principio constitucional de seguridad jurídica. Al respecto Buitrago Ignacio Josué. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011, señala que: "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho". Bajo el mismo entendido Sala Plena de este Tribunal en su A.S. N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar".

Bajo esos parámetros, resulta imprescindible aclarar con relación a la aplicación del art. 324 de la Constitución Política del Estado, sobre la imprescriptibilidad de las deudas por daño económico al Estado, que esta disposición constitucional es aplicable de acuerdo al entendimiento desarrollado por la sala plena de este Supremo Tribunal de Justicia, sentando línea jurisprudencial respecto a la imprescriptibilidad prevista en la Constitución Política del Estado en su art. 324, a través de las Sentencias N° 281/2012 de 27 de noviembre, 396/2013 de 18 de septiembre, 005/2014 de 27 de marzo y 212/2014 de 15 de septiembre, estableciendo claramente que el precepto del referido art. 324, está relacionado con la responsabilidad por la función pública, es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales, así también ha sido expresado por la misma Sala Plena, a través del A.S. N° 400/2013 de 19 de septiembre, que señala: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990...".

En ese sentido, concordante con dicho precepto, el art. 152 de la L. N° 2492, dispone: "si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado"; es decir, que dicha norma es aplicable al ejercicio de la función pública a los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales y los particulares que pueden ser sujetos de responsabilidad civil, siempre y cuando su conducta ocasione daño patrimonial al Estado, haciendo referencia el señalado artículo a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial, en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, por lo que las normas invocadas como sustento de la demanda contenciosa administrativa, respecto a este punto debatido, resultan inaplicables al caso.

Consignientemente a efectos de determinar si efectivamente operó la prescripción de la acción de la parte demandante, debemos referirnos al art. 59 de este Cód. Trib., la que señala: "I. Prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II. El término precedente se ampliará a siete años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos años", norma que nos permite colegir que, no obstante se haya notificado al contribuyente con la Resolución Determinativa N° 17-0089-13, el 3 de septiembre de 2013, con el fin de interrumpir el término de la prescripción, conforme prevé el art. 61-a) de la L. N° 2492, dicho diligenciamiento se realizó cuando las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, se encontraban ya prescritas, toda vez, que el cómputo de prescripción del Impuesto a las Transacciones (IT), del periodo fiscal 07/2005, se inició el 1 de enero de 2006 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, lapso de 4 años, en el que se observa la inacción de la entidad impetrante, consecuentemente, por los fundamentos expuestos, corresponde a este tribunal desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria, respecto a que de manera preferente debe aplicarse la C.P.E., en función al principio de jerarquía y en previsión de los arts. 410 de esta Ley fundamental y 5.I de la L. N° 2492, correspondiendo no acoger favorablemente la acción deducida en la demanda, respecto a este punto.

V.1.2.- En cuanto se refiere al segundo punto de controversia, el art. 16-II de la C.P.E., en función al principio de legalidad, señala que cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible; en este orden legal, la Disposición Transitoria Segunda de la L. N° 2492, expresamente dispone que los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este código; asimismo, la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310, establece que a los efectos de aplicar el criterio de validez temporal de la Ley tributaria, establecido por la Disposición Transitoria Primera de la L. N° 2492, el concepto de procedimiento administrativo en trámite se aplicará a todos los actos que pongan fin a una actuación administrativa y por tanto puedan ser impugnados utilizando los recursos administrativos admitidos por ley; en consecuencia, los procedimientos administrativos correspondientes a procedimientos de: a) Fiscalización y determinación de la obligación tributaria; b) Procedimiento sancionatorio; c) Control y cobro de autodeterminación; d) Impugnación y; e) Cobranza coactiva; que estuvieran en trámite a la fecha de publicación de la L. N° 2492, deberán ser resueltos conforme a las normas y procedimientos vigentes a partir de esa fecha.

En función a ese contexto normativo, se debe establecer que el art. 59-IV de la L. N° 2492, modificado por la L. N° 291, modificada a su vez por la L. N° 317, no es aplicable, puesto que el hecho imponible en este caso se produjo en la gestión 2005 y el parágrafo IV del art. 59 de la L. N° 2492, es aplicable a hechos que se generaron a partir de la gestión 2013, en aplicación de los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492, correspondiendo utilizar para el cómputo de prescripción los parámetros legales determinados en esta normativa tributaria de 3 de agosto de 2003 (L. N° 2492) y no la aplicación de las modificaciones efectuadas por la Leyes Nos. 291 y 317, que son posteriores, coligiéndose que el criterio de la parte demandante, respecto a este punto, no tiene el respectivo asidero legal.

V.1.3. Finalmente, con relación al tercer objeto de controversia, vale decir, a lo establecido en el art. 3-II de la L. N° 154 de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos de 14 de julio de 2011, invocada por la Administración Tributaria como respaldo de su pretensión de imprescriptibilidad de los impuestos, se debe dejar establecido que conforme establece el art. 123 de la C.P.E., la ley solo dispone para lo venidero, en el entendido de que rige a partir de su promulgación y se concibe aplicable a los hechos generados a partir de su vigencia, en este sentido, en el caso de análisis, el hecho generador de la obligación tributaria se produjo el 2005, razón por la que no es aplicable dicha normativa al presente caso, dentro de este punto demandado, puesto que dicha normativa alegada como aplicable es posterior al hecho analizado.

VI.2.- Conclusiones.

Consecuentemente, siendo atribución de este tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, puesto que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia, en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas vigentes en el momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2014 de 24 de febrero, que confirma el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1223/2013, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Por lo expuesto se concluye, que la entidad demandante no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0249/2014 de 24 de febrero.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



576

Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Santa Cruz

SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 59 a 68 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO Santa Cruz) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0559/2014, de 14 de abril, de fs. 35 a 56, pronunciado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 73 a 78, el memorial de apersonamiento del tercer interesado de fs. 79 a 89 vta., en fax y el original de fs. 139 a 144, la réplica de fs. 166 a 170 vta., y la dúplica de fs. 174 a 175 vta., el decreto de "Autos para Sentencia" a fs. 177; y los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La institución demandante expuso los antecedentes de la demanda manifestando lo siguiente:

Que en consideración a la solicitud de Devolución Impositiva del contribuyente Empresa Minera Paititi S.A. (EMIPA), la Administración Tributaria (AT) conforme a las facultades previstas en el Código Tributario Boliviano (L. N° 2492) procedió a verificar los documentos que respaldan las solicitudes de devolución impositiva (CEDEIM) bajo la modalidad de verificación "CEDEIM POSTERIOR", con base a las Órdenes de Verificación Externa N° 0008OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605, notificadas mediante cedula el 9 de septiembre de 2011, a la empresa citada, en virtud a las cuales se verificó los antecedentes relativos al proceso, con el objeto de comprobar el cumplimiento que se dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Gravamen Arancelario (GA), respecto a la devolución impositiva efectuada a los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre todos de la gestión 2007.

Posteriormente en la verificación realizada sobre base cierta de acuerdo al art. 43-I de la L. N° 2492, se comprobó que se solicitó valores CEDEIM consignado en las declaraciones juradas presentadas por el IVA y los periodos fiscalizados, crédito fiscal emergente de facturas de compras que no cumplen con las normas establecidas para este efecto, infringiendo las disposiciones previstas por la L. N° 1489, D.S. N° 25465, L. N° 843, el DS N° 21530, Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en consecuencia el crédito fiscal vinculado y válido no es suficiente para respaldar la totalidad del CEDEIM recibido.

Consecuentemente de acuerdo a procedimiento establecido, se emitió la R.A. N° 21-00004-13, en la cual se determinó la diferencia existente, entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo a dicha devolución, estableciéndose que existe un importe indebidamente devuelto.

En la prosecución del trámite administrativo, el contribuyente presentó recurso de alzada contra la resolución administrativa citada supra el 19 de julio de 2013, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0855/2013, que revocó parcialmente la resolución impugnada.

Ulteriormente tanto la AT, como el contribuyente, interpusieron el respectivo recurso jerárquico contra la resolución de alzada, que fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0559/2014 de 14 de abril, que resolvió revocar totalmente la resolución recurrida.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante, manifestó que se ratifica plenamente en todos los aspectos establecidos en la R.A. N° 21-00004-13, de 26 de junio de 2013, en ese sentido, efectuó un copiado extenso de la "Fundamentación Técnica Jurídica" de la resolución impugnada; para luego argumentar que, la devolución tributaria es un procedimiento especial que está regulado por la L. N° 2492, en el título II, capítulo I, sección VIII, subsección III (copiando los arts. 126 y 128 de la ley citada); continuó alegando que, de dicha normativa se puede evidenciar que el procedimiento de CEDEIM es un procedimiento de revisión y evaluación de los documentos pertinentes, más aun cuando se trata de un CEDEIM posterior, procedimiento que se inicia con la notificación de las ordenes de verificación y requerimiento de documentación.

Bajo ese entendimiento, agregó que la devolución tributaria es un proceso diferente al procedimiento de determinación tributaria común y corriente el cual está regulado por la Sección IV "Determinación de la Deuda Tributaria".

Que el art. 60 del Cód. Trib. boliviano, en el que se ampara la AGIT para declarar la prescripción inexistente, no es aplicable al presente caso, toda vez que en el presente caso se trata de una solicitud de devolución impositiva, el mismo que se encuentra reglamentado conforme a procedimiento de restitución de lo indebidamente devuelto, amparados en los arts. 125, 126 y 128 del Cód. Trib. boliviano, que a su vez se encuentra reglamentado por la Ley de Exportaciones N° 1489 y el D.S. N° 25465, que reglamenta la devolución impositiva. Sobre lo que aludió que si bien el art. 60 del Cód. Trib. boliviano establece que el cómputo de la prescripción se computará a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento de pago; no es menos cierto que en el presente caso se trata de una devolución impositiva solicitada por el sujeto pasivo, por lo que no existe el vencimiento del pago respectivo; debiendo considerarse que el cómputo de la prescripción para la devolución impositiva se empieza a computar desde el momento que se produjo la devolución indebida conforme lo establece el procedimiento para la devolución impositiva.

Por otra parte aludió lo establecido en la Sentencia 013/2013, de 06 de marzo, pronunciada por el Tribunal Supremo de Justicia y el art. 47 del Cód. Trib. boliviano.

Prosiguió manifestando que, consecuentemente de lo señalado anteriormente se puede evidenciar que, el cómputo de la prescripción para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos así como para determinar la deuda tributaria, se inició el 11 de agosto de 2008; asimismo refirió que de los antecedentes procesales se puede establecer que la AT procedió a notificar al contribuyente las Ordenes de Verificación el 9 de septiembre de 2011, actuaciones que conforme la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia N° 013/2013, de 06 de marzo, colige el demandante que, con la simple notificación se suspende por seis meses más el plazo de la prescripción, por lo tanto queda claramente establecido que la Administración Tributaria procedió a notificar con las citadas ordenes de verificación dentro del plazo de los cuatro años; por lo que la R.A. N° 21-00005-13, al ser notificada el 28 de junio de 2013, al contribuyente, determina que la AT, tanto en la emisión y la notificación de la resolución señalada efectuó en el plazo para para ejercer sus facultades de verificación con plena vigencia de las mismas; además de ser un acto administrativo que interrumpe el término de la prescripción.

Continuó manifestando al respecto que, en consecuencia el cómputo de la prescripción de cuatro años para controlar verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria de los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007, se inició el 11 de agosto de 2008, debiendo concluir el 31 de diciembre de 2012.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos detallados, concluyó solicitando que previó trámite de ley, el Tribunal Supremo de Justicia, dicte sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0559/2014, de 14 de abril y en definitiva declaren firme y subsistente la R.A. N° 21-00004-13.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su representante Daney David Valdivia Coria, contestó negativamente la demanda mediante memorial de fs. 73 a 78 vta., argumentando en síntesis lo siguiente:

Que el 09 de septiembre de 2011, la Administración Tributaria, notificó a la Empresa Minera Paititi (EMIPA) S.A., con la Ordenes de Verificación CEDEIM N° 00080OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605; comunicándole que será objeto de un proceso de determinación bajo la modalidad de verificación posterior CEDEIM.

En ese sentido refirió que la AT al emitir las citadas órdenes de verificación, por los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007, se circunscribió a un proceso de verificación puntual, regulado por el art. 32 del D.S. N° 27310; por lo que si bien al igual que en la fiscalización, la verificación implica también un control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso dichas actividades se hallan limitadas a un alcance específico de hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal IVA comprometido y Verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA), de lo que coligió que la verificación tiene un alcance determinado, es decir que está dirigida a revisar elementos específicos del crédito IVA comprometido y formalidades del GA, situación que no ocurre en los procesos de fiscalización; por lo que se trata de un proceso de verificación puntual regulado por el art. 29-c) y 32 del D.S. N° 27310 del Reglamento del Código Tributario Boliviano, siendo que este último artículo determina la diferencia entre la orden de verificación y la orden de fiscalización, conforme dispone el art. 104-I de la L. N° 2492; consecuentemente la suspensión del término de prescripción prevista en el art. 62-I de la citada Ley, es aplicable sólo a la notificación con el inicio de Orden de Fiscalización, no pudiendo efectuarse una interpretación extensiva a las Ordenes de Verificación.

Por otro lado refirió que no corresponde aplicar al presente caso lo resuelto por la Sentencia N° 013/2013, de 06 de marzo, por lo estipulado en el art. 5-I de la L. N° 2492.

Posteriormente manifestó sobre la prescripción, argumentando al respecto en el mismo contexto que fundamentó su resolución jerárquica, acotando que el inicio del cómputo de la prescripción fue el 01 de enero de 2008, y concluyó el 31 de diciembre de 2011, y que de la revisión de los antecedentes hasta dichas fechas, no se evidenció causales de suspensión ni de interrupción del curso de la prescripción, toda vez que la AT notificó la R.A. N° 21-00004-13, es decir después de haberse operado la prescripción.

Finalmente aludió sobre el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3, entre otras resoluciones respecto del cómputo de la prescripción de las facultades de la Administración conforme la L. N° 2492.

II.1. Petitorio.

Por lo expuesto, solicitó que se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

III. Respuesta del tercer interesado.

La Empresa Minera Paititi (EMIPA) S.A., a través de su representante legal Joaquín Fernando Zenteno Sejas, se apersonó y respondió la presente demanda contenciosa administrativa mediante memorial el primero vía fax de fs. 79 a 89 vta., y el original de fs. 139 a 144; exponiendo en síntesis lo siguiente:

Que respecto a la prescripción de las facultades de la administración Tributaria ratificada mediante la resolución jerárquica, que en la demanda se verifica la ausencia de sustento legal a las argumentaciones vertidas por la AT, ya que todas sus argumentaciones no se encuentran recogidas en ninguna norma; siendo incuestionable que el cómputo de la prescripción únicamente puede efectuarse conforme a lo que expresamente dispone la ley y de ningún modo se puede efectuar el cómputo de la prescripción tomando momentos inventados, los cuales se trata de imponer tergiversando las normas.

Continuó aduciendo sobre lo establecido en el art. 60 del Cód. Trib. boliviano, señalando que es la única norma que establece el momento de inicio del cómputo de la prescripción tributaria para la facultad de verificación; siendo que las situaciones especiales están expresamente reguladas en los párrafos II y III del mismo artículo, razón por la que de ningún modo se puede aceptar que exista un momento diferente o especial para las verificaciones de devoluciones impositivas.

Prosiguió señalando lo vertido por la entidad demandante sobre la fecha de notificación de la ordenes de verificación (09 de septiembre de 2011), refutando al respecto que la Administración Tributaria pretende que el inicio del cómputo de la prescripción sea un momento totalmente diferente al previsto en la normativa (art. 60 del Cód. Trib. boliviano).

Por otra parte manifestó que la norma aplicable al presente caso, es exclusivamente la L. N° 2492, en virtud al principio universal "tempus comisi delicti", puesto que todo hecho jurídico, se regula por la ley que está vigente en el tiempo en que el hecho generador queda jurídicamente realizado, lo cual se encuentra consagrado en el art. 164-II de la C.P.E., que dispone que la ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

Finalmente manifestó que la prescripción de los periodos fiscales de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007 es indiscutiblemente el 01 de enero de 2012, puesto que en dicha fecha la prescripción ya estaba perfeccionada.

III.2. Petitorio.

Concluyó solicitando al Tribunal Supremo de Justicia se sirva declarar improbadamente la demanda en todas sus partes.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, por proveído de 09 de marzo de 2015 (fs. 171) se dio por presentada la réplica de fs. 166 a 170 vta., corrida en traslado, la autoridad demandada presentó la dúplica por memorial de fs. 174 a 175 vta., posteriormente, se decretó "autos para sentencia" a fs. 177.

En ese sentido se debe señalar que, el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

Que el 09 de septiembre de 2011, la administración tributaria, notificó de manera personal a Zenón Bellido Campuzano, representante legal de la Empresa Minera Paititi S.A. (EMIPA), con las Ordenes de Verificación CEDEIM N° 0008OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605, bajo la modalidad de Verificación "CEDEIM POSTERIOR", con el objeto de comprobar el cumplimiento a las disposiciones legales relativas al IVA y al GA, con respecto a la devolución impositiva efectuada; asimismo, notificó con el Requerimiento – Form. 4003 N° 00106503, solicitando en la misma la presentación de la siguiente documentación: 1) Declaración Jurada del IVA; 2) Declaración Jurada del Impuesto a las Transacciones; 3) Libro de compras y ventas IVA; 4) Notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA; 5) Notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA; 6) Extractos bancarios; 7) Planilla de sueldos, planilla tributaria y cotizaciones sociales; 8) Comprobantes de los ingresos y egresos con respaldo y traspaso; 9) Dictamen de Auditoría de la gestión de 30 de septiembre de 2007 a 30 de septiembre de 2008; 10) Plan código de cuentas contables; 11) Libros de contabilidad (Diario Mayor); 12) Kardex de ingreso y salida de almacén; 13) Inventario; y, 14) Otra documentación adicional que requiera el fiscalizador (fs. 4 a 8. Anexo 4).

La misma fecha señalada supra, se notificó al contribuyente con la nota CITE SIN/GGSC/DF/VE/NOT/522/2011, requiriendo la documentación señalada en dicha nota cursante de fs. 9 a 10 del anexo-4; además se le notificó con la nota CITE: SIN/GGSC/DF/VE/NOT/523/2011, solicitándole documentación complementaria detallada en la nota citada (fs. 11. Anexo-4).

Posteriormente el 16 de septiembre de 2011, el representante legal de EMIPA, mediante nota CITE: GIP-140/2011, dirigida a la Gerencia GRACO Santa Cruz, efectuó la entrega de la documentación requerida en las Órdenes de Verificación CEDEIM N° 0008OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605, Requerimiento N° 00106503, notas CITE: SIN/GGSC/DF/VE/NOT/522/2011 y SIN/GGSC/DF/VE/NOT/0523/2013, correspondiente a los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007 (fs. 16 a 20. Anexo-4).

El 28 de octubre de 2011, la Administración Tributaria notificó a EMIPA con los Proveídos N° 24-02361-11, 24-02362-11 y 24-02363-11 todos de 26 de igual mes y año, en el que aceptó las solicitudes de ampliación de plazo efectuada por la empresa contribuyente (fs. 21, 29, 37 y 48. Anexo-4).

Asimismo el 28 de octubre, 11 y 21 de noviembre de 2011, el contribuyente procedió a la entrega de la documentación requerida en las órdenes de verificación citadas precedentemente (fs. 36, 44 a 47 y 55 a 56. Anexo-4).

Después del respectivo procedimiento administrativo, la Administración Tributaria, emitió el informe CITE SIN/GGSC/DF/VE/INF/3376/2012, en el cual se concluyó que de la verificación CEDEIM posterior y del análisis de la documentación de respaldo presentada, relacionada con las declaraciones únicas de devolución impositiva a las exportaciones de los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007, solicitadas mediante Órdenes de Verificación CEDEIM N° 0008OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605, se determinó la diferencia a favor del Fisco por el concepto del IVA, por los periodos citados precedentemente, que asciende a Bs 718.061.22; importe de Crédito Fiscal indebidamente devuelto que genera una Deuda Tributaria de UFV 1.284.424.- equivalentes a Bs 2.307.841.- importe que incluye mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago (fs. 3230 a 3239. Anexo-20).

Finalmente el 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Zenón Bellido Campuzano representante legal de EMIPA, con la R.A. N° 21-00004-13, de 26 de junio de 2013, mediante la cual estableció la diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo a dicha devolución tributaria, resultando un importe indebidamente devuelto de Bs. 718.061.- equivalentes a UFV 513.855.- importe que a la fecha de emisión de la citada resolución administrativa asciende a UFV 766.931.- equivalentes a Bs. 1.413.607.- (fs. 3818 a 3823. Anexo-22).

V. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si la autoridad demandada, efectuó una correcta valoración de los antecedentes procesales al determinar la prescripción de la supuesta devolución impositiva indebida de los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007; por lo que se debe realizar el siguiente análisis:

II.1. Fundamentos jurídicos del fallo.

Que de la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene que:

El 09 de septiembre de 2011, la Administración Tributaria, notificó a Zenón Bellido Campuzano, representante legal de EMIPA, con las Ordenes de Verificación CEDEIM N° 0008OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605, bajo la modalidad de Verificación "CEDEIM POSTERIOR", con el objeto de comprobar el cumplimiento a las disposiciones legales relativas al IVA y al GA, con respecto a la devolución impositiva efectuada por los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007; asimismo, notificó con el Requerimiento–Form. 4003 N° 00106503, solicitando la documentación señalada en dicho requerimiento (fs. 4 a 8. Anexo 4); por lo que el 16 de septiembre de 2011, el representante legal de EMIPA, mediante nota CITE: GIP-140/2011, dirigida a la Gerencia GRACO Santa Cruz, efectuó la entrega de la documentación requerida en las órdenes de verificación citadas precedentemente (fs. 16 a 20. Anexo-4); Asimismo, el 28 de octubre, 11 y 21 de noviembre de 2011, complementó la documentación requerida (fs. 36, 44 a 47 y 55 a 56. Anexo-4).

En ese sentido, el 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Zenón Bellido Campuzano representante legal de EMIPA, con la R.A. N° 21-00004-13, de 26 de junio de 2013, mediante la cual estableció la diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de devolución tributaria, respecto a la documentación presentada como respaldo a dicha devolución tributaria, resultando un importe indebidamente devuelto de Bs. 718.061.- equivalentes a UFV 513.855.- importe que a la fecha de emisión de la citada resolución administrativa asciende a UFV 766.931.- equivalentes a Bs. 1.413.607.- (fs. 3818 a 3823. Anexo-22).

En ese contexto habiéndose determinado que la controversia en el presente caso, se circunscribe en verificar si fue correctamente determinada la prescripción de la supuesta devolución indebida del IVA y GA por los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007;

debemos señalar primeramente que la palabra “prescripción” en derecho, se limita a la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo y esto lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo; asimismo se puede establecer que la prescripción normalmente es un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción.

En ese sentido se pronunció la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, en el A.S. N° 35/2016, de 15 de febrero, estableciendo que: “Desde la antigüedad, en derecho se consideró necesario establecer plazos dentro los cuales debe ejercitarse la acción, porque la inactividad del titular determina la pérdida o caducidad de su pretensión por el transcurso del tiempo, es decir, si el titular efectivo del derecho no ejercita la acción de cobro en materia de obligaciones, este instituto tiende a garantizar a quien tiene un deber o una deuda, que no pesará indefinidamente contra él y sus herederos; la responsabilidad de cumplir la obligación ni la acción de la administración de justicia, puede estar expedita por tiempo indefinido”.

Bajo ese entendimiento, este Supremo Tribunal, infiere que la prescripción en el ámbito tributario, no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, puesto que una vez vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado, previa declaración expresa de la acción de la AT, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos.

Bajo el intelecto señalado se tiene que, esta figura jurídica en el art. 59 del Cód. Trib. boliviano, determina que las acciones de la AT para: 1. controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria, prescriben a los 4 años, computables de conformidad al art. 60 de la citada ley; es decir, desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Asimismo el art. 61 de la L. N° 2492, establece que el curso de la prescripción se interrumpe con: a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; y b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y que una vez interrumpida la prescripción, se debe comenzar a computar nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción; por otra parte, el art. 62 de la misma ley, determina que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses; asimismo, se suspende por interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, en estos casos la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo.

En ese contexto, de la revisión de los antecedentes señalados ut supra, se puede evidenciar que los periodos sujetos a verificación fueron julio, agosto, septiembre y octubre de 2007; en ese sentido se tiene que en aplicación de la normas tributarias señaladas precedentemente, (art. 60 del Cód. Trib. boliviano) el inicio del cómputo de la prescripción es desde el primer día del año siguiente; es decir, iniciaba el 01 de enero de 2008, y por lo establecido en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano, que establece: “Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012 (...), para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas.”, se deduce que cómputo de la prescripción para los periodos observados concluyó el 31 de diciembre de 2011.

En ese sentido, debemos señalar que la AT, alegó que al haber notificado a con las Órdenes de verificación CEDEIM N° 0008OVE0602, 0008OVE0603, 0008OVE0604 y 0008OVE0605; habría suspendido el cómputo de la prescripción, amparando este criterio con lo establecido en la Sentencia N° 013/2013, de 06 de marzo que establece: “Lo que implica que la razón y el objeto de ambos procesos de verificación y fiscalización, es la misma...”, de lo cual debemos señalar que sin consentir el criterio señalado, que en el supuesto que se tomaría en cuenta, que la notificación de las ordenes de verificación suspendieron el cómputo de la prescripción por seis meses; se tendría que las facultades de la Administración Tributaria descritas en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano, prescribirían el 31 de junio de 2012; de lo cual se deduce que, si la AT notificó el 28 de junio de 2013, a EMIPA con la R.A. N° 21-00004-13, de 26 de junio de 2013, lo hizo después de casi un año que se operó la prescripción; de lo cual se infiere que la presente demanda interpuesta por la AT, es incongruente y no tiene ninguna fundamentación legal que la respalde.

II.2.- Conclusiones.

En ese marco y del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia evidencia que ante la inexistencia de ninguna de las causales de suspensión o interrupción de la prescripción por los periodos de julio, agosto, septiembre y octubre de 2007, previstos en los arts. 61 y 62 del Cód. Trib. boliviano, se concluye que al momento de la notificación con la R.A. N° 21-00004-13, de 26 de enero de 2013, las facultades de la Administración Tributaria para sancionar al contribuyente EMIPA ya estaban prescritas. Consecuentemente se puede afirmar que el 31 de diciembre de 2011, las facultades descritas en el art. 59-I del Cód. Trib. boliviano, ya se encontraban prescritas; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 59 a 67 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz; y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0559/2014, de 14 de abril.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



577

**Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Potosí**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 46 a 51, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2014 de 31 de marzo, cursante de fs. 37 a 43 vta.; el memorial de contestación de fs. 86 a 90; la réplica de fs. 95 a 97 vta., la dúplica de fs. 100 a 101 vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Steve Giovanni Terán Romero, en su condición de Gerente Regional Potosí a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), en virtud al Memorandum de Designación Cite N° 2601/2014 de 03 de diciembre (fs. 94), se apersonó por memorial de fs. 46 a 51, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2341 "Procedimiento Administrativo", en concordancia con lo señalado en los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0482/2014 de 31 de marzo.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

El Comando de Control Operativo Aduanero C.O.A., el 26 de octubre de 2012, a horas 10:00 a.m. aproximadamente, en su control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados, en la Localidad de Millares del Departamento de Potosí, procedió al control del vehículo Camión, marca Renault, color blanco, modelo 2007, con placa de control 2915 GZD, conducido por Desiderio Zamudio Méndez, con licencia de conducir N° 1046394 Cat. "C", evidenciando en el interior la existencia de barras de acero con muescas, cordones y surcos de 12 mm, intervención en la que el conductor del referido motorizado, presentó como documento de descargo la DUI C-11746 en fotocopia legalizada, denotándose que dicha documentación no corresponde al producto y que la misma contenía características de adulteración, presumiendo el ilícito de contrabando y procediendo al comiso de la mercancía para su traslado a Depósitos de Aduana Interior Potosí, con el fin de realizar el aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente, emitiendo el Acta de Intervención Contravencional N° COARPT-C-402/2012 de 13 de noviembre, caso denominado "LAS LOMAS".

Según Cuadro de Valoración POTPI-VA-479/2012, se determinó como Tributo Omitido UFV's 20.124, el que no sobrepaso los UFV's 50.000, tipificándolo como Proceso Contravencional, en previsión del art. 21-11 de la L. N° 100, otorgándose al interesado el plazo de 3 días para la presentación de descargos. Presentados los mismos, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-GRPGR-SPCCR N° 032/2013, señalando que del análisis de los documentos, se evidenció que la misma no ampara la mercancía importada, ya que no coincide con la descripción comercial, marca, calidad, industria, código y medida, recomendando pronunciar la resolución que determine el comiso definitivo.

Pronunciándose la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 021/2013 de 28 de enero, que declaró probada la contravención aduanera en contrabando, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención y del motorizado señalado precedentemente. Notificada que fue la descrita resolución administrativa, el contribuyente interpuso recurso de alzada, mismo que fue resuelto mediante Resolución ARIT 0224/2013 de 30 de diciembre, que confirmó el acto administrativo impugnado; determinación que produjo la interposición del Recurso Jerárquico, el cual fue resuelto mediante Resolución AGIT 0482/2014 de 31 de marzo, que revocó totalmente la resolución de alzada, dejando sin efecto el comiso descrito en el ítem 1 del acta de intervención.

1.2. Fundamentos de la demanda. Manifestó, que el Informe Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 032/2013 de 18 de enero, efectuó un análisis exhaustivo de la mercancía comisada, realizando el aforo físico y documental, por el que se evidenció que el 26 de octubre de 2012 según consta del Acta de Comiso N° 000811, Desiderio Zamudio Méndez (conductor) en el momento de la intervención presentó fotocopia legalizada de la Declaración Única de Importación DUI 2012/241/C-11746 de 10 de julio de 2012, a nombre de IMPORT EXPORT LAS LOMAS

Ltda., como respaldo de la mercancía que fue comisada, verificado este documento en el Sistema Informático de la ANB y considerada la nota del 29 de octubre de 2012, emitida por la Agencia Despachante de Aduanas ARTICO S.R.L., se constató la legalidad de este documento; sin embargo, la misma no amparó la legal internación a territorio nacional de la mercancía comisada, incumpliendo los arts. 105 del D.S. N° 25870, 2-11 del D.S. N° 0784 de 02 de febrero de 2011 que modificó el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, la que establece que la descripción de la mercancía deberá ser completa, correcta y exacta, características que el referido documento no describe y no coincide con los datos encontrados en la referida mercancía, según Cuadro de Valoración POTPI-VA-479/2012 de 08 de noviembre.

Refirió que practicada la notificación con el Acta de Intervención, el interesado en aplicación del art. 98 de la L. N° 2492, presentó fotocopia legalizada de otra DUI 2012/241/C-11203 de 2 de julio de 2012, también a nombre del contribuyente, como documento de descargo, el que verificado en el sistema informático constató que la información de este documento no ampara la legal internación de la mercancía, debido a que la descripción comercial, marca, calidad, industria y código no corresponde a la mercancía decomisada, infringiendo de igual manera la normativa desglosada precedentemente.

Señaló que en la fotocopia legalizada de la Declaración Andina de Valor DAV 1284071 de 02 de julio de 2012 (documento soporte de la declaración), conforme señala la Decisión 379, no se encontraron en su contenido la descripción de la mercancía que sea igual a la decomisada, ya que en ninguno de sus rubros existen los códigos HEATS 349244, C-58 S de la mercancía decomisada y que el modelo G50M7H0 que se describe en el documento DAV 1284071 no corresponde a la mercancía decomisada, así como tampoco corresponde al código detallado en la DUI 2012/241/C-11203, rubro 31 donde indica el Código GD50M7H0, concluyendo que este formulario DAV, no ampara la legal internación de la mercancía comisada, descrita en el Cuadro de Valoración POTPI-VA-479/2012.

Indicó que las fotocopias legalizadas de la Factura Comercial N° FE 812 de 26 de mayo de 2012 y de la Lista de Empaque, que sirve de garantía al exportador durante el traslado de sus mercancías, identificando el embarque completo, no amparan la legal internación a territorio nacional de la mercancía, debido a que no se encontraron en su contenido las descripciones: Fierro Corrugado, marca: Arcelormittal, Heat S349244, C58 S y con cantidad de piezas 2.430, características que corresponden a la mercancía decomisada, ya que dichos documentos describen las mercancías con códigos G50K7H0, G50M7H0 y G5007H0, los cuales no corresponden a la mercancía nacionalizada en la DUI 2012/241/C-11203 con Código GD50K7H0, teniendo como resultado inconsistencia de datos entre los documentos presentados en calidad de prueba de descargo, sin demostrar la correlación de datos exactos entre esos documentos. Señalando que situación similar ocurrió con las notas de remisión emitidas a nombre de las LOMAS Sucre Nos. 000471 de 17 de octubre; 000473 de 25 de octubre y 1917 del mismo mes, todas del año 2012, las cuales tampoco amparan la legal internación de la mercancía.

Concluyó manifestando que la valoración y fundamentación realizada en el citado informe técnico, evidencia el correcto análisis de la prueba de descargo presentado con la mercancía comisada, dando cumplimiento a lo señalado en el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, concordante con el D.S. N° 0784 de 02 de febrero de 2011, que detalla los requisitos que deben cumplir las Declaraciones Únicas de Importación, alegando la aplicación de los arts. 76, 90, 65, 181-b) de la L. N° 2492, 2 del D.S. N° 27874 y 2 del D.S. N° 0708 de 24 de noviembre de 2010, que reglamenta la L. N° 037 de 10 de agosto de 2010, en su parág. I, párrafo segundo.

1.3. Petitorio. En mérito a lo expuesto, solicitó revocar totalmente lo indebidamente resuelto en la Resolución AGIT 0482/2014 de 31 de marzo, y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-SPCCR-RS N° 021/2013 de 28 de enero, emitida por la Administración Aduanera.

II. - De la contestación a la demanda. Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda, con memorial presentado el 21 de enero de 2015 de fs. 86 a 90, señalando:

Que el art. 68-6 y 7 de la L. N° 2492, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho al debido proceso, formular y aportar, en la forma y plazos previstos en dicha ley, todo tipo de pruebas y alegatos que deben ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución. Asimismo refirió que el art. 98 de esta misma disposición tributaria, dispone que practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando, el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de tres días hábiles administrativos.

Indicó que mediante memoriales de 31 de octubre y 16 de noviembre, ambos de la gestión 2012, se presentó ante la Administración Aduanera, pruebas de descargo - entre otros - la DUI C-11203, Declaración Andina de Valor N° 1284071, Factura Comercial N° FE 812 emitida por ARCELORMITTAL, Lista de Empaque, Certificado de origen de la mercancía, documento de embarque Bill of Lading N° BRALZCMATFS0102, Partes de Recepción, evidenciando que el contribuyente ante la notificación con el Acta de Contrabando Contravencional, presentó estas pruebas en fotocopias legalizadas, los cuales respaldaron la mercancía observada, siendo que la referida DUI y su documentación soporte, ampararon la mercancía decomisada, demostrando la correspondencia en cuanto a la descripción comercial, marca, diámetro, longitud y código de la mercancía decomisada, consignada en el Acta de Intervención COARPT-C-402/2012 y Acta de Inventario y Entrega de la Mercancía Decomisada, elaborados en el momento del operativo con el documento presentado como prueba.

II.1.- Petitorio. Solicitó que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 0482/2014 de 31 de marzo.

III. - Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

El Comando de Control Operativo Aduanero C.O.A., el 26 de octubre de 2012, a horas 10:00 a.m. aproximadamente, en su control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados, en la Localidad de Millares del Departamento de Potosí, procedió al control del vehículo

Camión, marca Renault, color blanco, modelo 2007, con placa de control 2915 - GZD, conducido por Desiderio Zamudio Méndez, con licencia de conducir N° 1046394 Cat. "C", por el que se evidenció en el interior del mismo la existencia de barras de acero con muescas, cordones y surcos de 12 mm, intervención en la que el conductor presentó la DUI C-11746 (fs. 9 del anexo 1) en fotocopia legalizada, denotando la Administración Aduanera que dicho documento no corresponde al producto y que tenía características de adulteración, presumiendo el ilícito de contrabando y procediendo al comiso preventivo de la mercancía para su aforo físico, inventario, valoración e investigación correspondiente, emitiendo el Acta de Intervención Contravencional N° COARPT-C- 402/2012 de 13 de noviembre (fs. 3 a 6 del anexo 1), caso denominado "LAS LOMAS", el que fue notificado al conductor del descrito motorizado y por el que se dispuso un plazo de 3 días para la presentación de descargos por parte de los que acrediten derecho propietario de la mercancía.

Posteriormente Moisés Rolando Salazar Rodas, en representación de Import Export Las Lomas Ltda., mediante memoriales de 31 de octubre y 16 de noviembre, ambos del año 2012 (fs. 22 a 23 y 76 a 77 del anexo 1), presentó las pruebas de descargo en fotocopias legalizadas, que son las siguientes: DUI C-11203, Declaración Andina de Valor DAV N° 1284071, Factura Comercial N° FE 812 emitida por Arcelor Mittal las Truchas S.A. de CV, Packing List, Certificado de Origen, Bill of Landing N° BRALZCMATFS0102, Certificado de Transferencia Bancaria efectuado por el proveedor sgno. 141/2012 y Documento de Transferencia Bancaria (Banco Económico).

Pruebas que fueron compulsadas por la Administración Aduanera mediante Informe AN-GRPGR-SPCCR N° 032/2013 de 18 de enero (fs. 183 a 191 del anexo 1), señalando que del análisis técnico - documental, se evidenció que la documentación presentada no ampara la mercancía importada, ya que no coincide la descripción comercial, marca, calidad, industria, código y medida, concluyendo que la mercancía descrita en el cuadro de valoración establecida en el ítem 1 no cuenta con la documentación que respalde su legal internación, ya que no se han aportado pruebas suficientes para desvirtuar el ilícito de contrabando contravencional, recomendando pronunciar la resolución que determine el comiso definitivo.

Informe que determinó el pronunciamiento de la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-SPCCR N° 021/2013 de 28 de enero (fs. 192 a 196 del anexo 1), que declaró probada la contravención aduanera en contrabando, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención y del medio de transporte, disponiendo efectuar el pago del 50 % del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al motorizado; decisión que permitió al contribuyente interponer recurso de alzada, mismo que fue resuelto mediante Resolución ARIT 0224/2013 de 30 de diciembre (fs. 302 a 311), que confirmó la resolución sancionatoria impugnada; determinación que produjo la interposición del recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante Resolución AGIT 0482/2014 de 31 de marzo (fs. 391 a 397 del anexo 1), que revocó totalmente la resolución de alzada, dejando sin efecto el comiso descrito en el ítem 1 del acta de intervención, en razón de que el recurrente no infringió lo señalado en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

En cuanto a los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-11 y III del CPC y, estando concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el objeto de controversia dentro del presente proceso, radica en determinar si el ítem 1, mercadería comisada y descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° COARPT-C- 402/2012 de 13 de noviembre, se encuentra amparada, por los documentos de descargo presentados por el sujeto pasivo, Moisés Rolando Salazar Rodas representante legal de Import Export Las Lomas Ltda., en instancia administrativa, mismos que fueron objeto de estudio y análisis en la Resolución de Recurso Jerárquico, hoy impugnada en esta instancia jurisdiccional, la cual según la parte demandante, iría en contra de los intereses y objetivos de la Administración Aduanera, al considerar que dicho ítem, sí se encuentra respaldado por documentación.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1. - Análisis y fundamentación. Es imprescindible precisar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad, conforme establece el art. 71 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), que permite a los ciudadanos hacer efectivas dichas garantías frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Bajo ese enfoque, el art. 76 de la L. N° 2492, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

Por otra parte, el art. 217-a) de esa disposición legal, determina que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente. La precitada norma legal en la parte final señala que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En ese orden, el art. 90 de la L. N° 1990, dispone que las mercancías se consideraran nacionalizadas en territorio aduanero, cuando cumplan con el pago de los tributos aduaneros exigibles para su importación.

A su vez, el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el art. 2-11 D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011 señala: "... Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o Despachante de Aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta..."

En ese contexto normativo, en la especie, de la revisión de los antecedentes se evidencia que notificada el Acta de Intervención Contravencional COARPT-C-402/2012 de 13 de noviembre, Moisés Rolando Salazar Rodas en representación legal de la Empresa Import Export "Las Lomas Ltda.", presentó ante la Administración Aduanera pruebas documentales en copias legalizadas a través del escrito de 31 de octubre de 2012, descargos que fueron ratificados mediante memorial de 16 de noviembre de la indicada gestión, consistente en la Póliza de Importación de la Mercadería con N° de Registro C-11203, observándose 236 bultos de barras de acero con Código GD50M7H0 de 12 MM de diámetro, Declaración Andina de Valor DAV N° 1284071, Factura Comercial N° FE 812 emitida por Arcelor Mittal las Truchas S.A. de CV, Packing List, Certificado de Origen y Bill of Landing N° BRALZCMATFS0102, entre otros documentos más, tales como las Notas de Remisión Nos. 000473, 000471 y 1917 y las Partes de Recepción de Mercancías (fs. 11 a 20, 24 a 38 y 41 a 65 del anexo 1); documentación que fue verificada y analizada, previa compulsión física - documental, mediante Informe Técnico AN-GRPGR-SPCCR N° 032/2013 de 18 de enero, el cual señaló que del análisis técnico - documental, se evidenció que la documentación presentada no ampara la mercancía importada, puesto que no coincide la descripción comercial, marca, calidad, industria, código y medida, concluyendo que la mercancía descrita en el Cuadro de Valoraciones POTPI - VA 479/2012 de 08 de noviembre y puntualizada en el ítem 1 de la citada Acta de Intervención Contravencional, no se encuentra amparada, vale decir, no cuenta con documentación que respalde su legal internación, ya que no se aportaron pruebas suficientes para desvirtuar el ilícito de Contrabando Contravencional, establecido en el art. 181-b) de la L. N° 2492.

En ese sentido, si bien la Administración Aduanera procedió a la compulsión correspondiente de la documentación, evidenciando en primera instancia que la Declaración Única de Importación DUI C- 11764 de 10 de julio de 2012, no coincide con el ítem 1, detallado en el Acta de Intervención Contravencional y en el Cuadro de Valoración, concluyendo posteriormente que la mercancía descrita en estos actos administrativos no se encuentra amparada por la documentación de descargo presentadas por el contribuyente; al respecto, en el presente caso, con relación a este ítem, la parte demandante no cotejó adecuadamente la documentación detallada en el párrafo anterior, puesto que no compulsó correctamente la DUI C-11203 de 02 de julio de 2012 (fs. 24 del anexo 1) con relación a la documentación de soporte, las cuales sí amparan la mercancía decomisada, ya que las particularidades físicas de esta mercadería (Fierro Corrugado, Marca Arcelormittal, calidad F. Corrugado CA-58 S, medidas 12 MM A 12.00 MT, HEAT 5349244 "OBS en las etiquetas detallada cliente: Las Lomas y Destino: La Paz - Maratani"), establecidas en el cuestionado ítem, coinciden con la declaración efectuada en esta DUI, en cuanto a lo que se refiere a la descripción comercial, marca, diámetro, longitud y código de la mercancía objeto de comiso.

Consecuentemente, la DUI C - 11203 y la documentación de respaldo, amparan la legal importación de la mercadería consignada en el ítem 1, constatándose que la misma, señala como Descripción Comercial: Barras de Acero, Código GD50M7H0 de 12 MM y como Descripción Arancelaria: Con Muecas, Cordones, Surcos o Relieves, producidos en el Laminado o sometidas a Tor, así también consignan las cantidades de 236.00 Embalaje: PC Pieza/Paquete o Tipos Variados. Por lo que estos documentos presentados cuentan con todo el valor legal, habiéndose dado cumplimiento a lo establecido en los arts. 101 del RLGA y 90 de la LGA, consiguientemente estos aspectos, no fueron correctamente valorados por la Administración Aduanera y por la autoridad de alzada, coligiéndose que Import Export "Las Lomas Ltda." cumplió con lo señalado en los arts. 76, 81 y 217 de la L. N° 2492, desvirtuando el Ilícito de Contrabando Contravencional, previsto en el art. 181-b) de la citada ley, sobre el ítem 1, siendo correcto el criterio de la AGIT, toda vez que consideró que la prueba de descargo respecto a este ítem, respalda la mercadería o mercancía.

V.2. - Conclusiones. En consecuencia, por lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsión respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda, quedando establecido que la actuación jurídico administrativa de la autoridad demanda, está enmarcada dentro de la normativa, consiguientemente, atañe desestimar las pretensiones contenidas en la presente acción, en virtud de los hechos expuestos, correspondiendo declarar improbadamente la demandada y mantener la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 0482/2014 de 31 de marzo.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Vilca, Dr. Isaac von Borries Ménde, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



578

**Organización Educacional Boliviana Saint Andrew's (OEBSA) c/
Dirección Departamental de Educación La Paz.
Contencioso Administrativo.
Distrito: La Paz.**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de Organización Educacional Boliviana Saint Andrew's (OEBSA) contra la Dirección Departamental de Educación La Paz de fs. 65 a 71, el Decreto de Autos para sentencia de fs. 225 de obrados; sorteo de 20 de junio de 2017, antecedentes procesales.

CONSIDERANDO Que antes de resolver el objeto de controversia como efecto del Decreto de Autos para Sentencia y sorteo de 20 de junio de 2017, habiéndose efectuado una revisión exhaustiva de obrados de oficio se tiene lo siguiente:

a. En el caso de autos, es aplicable por disposición del art. 6 de la L. N° 620, las disposiciones del código de procedimiento civil abrogado de 1976 a los procesos contencioso administrativos presentados con anterioridad a la vigencia de la L. N° 620.

b. Conforme a lo anteriormente señalado siendo aplicable el código de procedimiento civil abrogado de 1976, se debe cumplir el art. 127-I del Código Adjetivo señalado, que establece: "I. Cuando el Estado fuere el demandado, será citado en la persona de la autoridad jerárquica superior".

c. En el caso de autos conforme al 14-IV del D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009 (Estructura Organizativa del poder ejecutivo del Estado Plurinacional), los Ministros y Ministras de Estado se constituyen en la máxima autoridad ejecutiva y asumen la responsabilidad de los actos de administración adoptados en sus respectivas carteras.

d. En el presente caso al haberse impugnado un acto administrativo consistente en el Memorandum N° 03/13 de 4 de enero de 2013 emitido por la Dirección Distrital de Educación La Paz 2 dependiente de la Educación Departamental, la Autoridad Jerárquicamente Superior de conformidad al art. 103 D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009, es el Ministerio de Educación.

e. En el caso de autos se constituye en causal de nulidad, el no haberse dirigido la demanda contra la Autoridad Jerárquicamente Superior, Ministerio de Educación, habiéndose lesionado el derecho al debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E., por lo que corresponde anular obrados hasta el vicio más antiguo en este caso hasta el decreto de admisión de la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, de conformidad con los arts. 6 de la L. N° 620, 127-I del Cód. Pdto. Civ. de 1976 y art. 115-II de la C.P.E., ANULA obrados hasta el decreto de admisión de la demanda (fs. 73 de obrados), debiendo en ejecución del presente auto supremo designarse nuevo magistrado tramitador, quien dispondrá lo que en derecho corresponda.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamami Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala



579

**Isaac Gabriel Chambi Alanoca c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 20 a 26 vta.; subsanada a fs. 28, respuesta de fs. 76 a 81 vta.; diligencia de notificación al tercero interesado cursante a fs. 100, renuncia del derecho a réplica, decreto de autos de fs. 111, los antecedentes de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló como antecedente, que el 03 de abril de 2014, fue notificado con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0458/2014, de 24 de marzo y el 16 de abril del mismo año se notificó con el auto motivado AGIT 0043/2014, pronunciados por la autoridad demandada, por lo que, en tiempo hábil y al amparo de la previsión contenida en los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., 10 de la L. N° 212 interpone la presente demanda contencioso administrativa.

1.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante señaló que el debido proceso se encuentra regido por normas sustantivas y adjetivas en las diferentes ramas del derecho y en lo que concierne a los recursos de alzada y jerárquicos, son las Leyes Nos. 2492 y 3492, las que rigen la tramitación de estos recursos de impugnación.

Que dentro de este marco, interpuso recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria en Contrabando emitida por la Administración Aduanera, Zona Franca Patacamaya, que declaró su vehículo en contrabando -textual-, por la presunta infracción del art. 181-f) del Cód. Trib., siendo ratificada por la resolución del recurso de alzada y por la Resolución que resolvió el Recurso Jerárquico, que resulta contradictoria al no cumplir con el mandato del art. 181 de la L. N° 3092, no considerar la prueba por él aportada, menos verificar si la Administración Aduanera dio o no cumplimiento a la normativa legal vigente para la importación de vehículos en zona franca.

Añadió que la resolución jerárquica debió ingresar al fondo del asunto verificando la verdad material establecida por el art. 180 de la C.P.E., teniendo en cuenta que adquirió un vehículo en zona franca con las características solicitadas pagando los tributos aduaneros y, sin embargo la Administración Aduanera consideró que se trataba de contrabando, porque sea una furgoneta, no obstante que vehículo tipo "van", cumpliendo con el motorizados clasificados como furgoneta

Refirió que la certificación de la dirección de propiedad de vehículos DIPROVE, da cuenta que el vehículo adquirido posee las características de una furgoneta, certificación que no mereció ninguna valoración en la resolución del recurso de alzada menos en la que resuelve el recurso jerárquico, las que señalan que el vehículo en cuestión reúne las características de un vehículo multipropósito conforme a la sub partida arancelaria, actitud con la que se transgrede el art. 116-1 y II de la C.P.E.

Agregó que el acta de intervención, la resolución sancionatoria, su confirmación con la resolución del recurso de alzada y Jerárquico poseen una errónea calificación de la conducta en vista de que se fundamentan en la disposición del art. 181-f) de la L. N° 2492, sin considerar que el vehículo no fue introducido a recinto aduanero de zona franca Patacamaya, habiendo sido adquirido previa verificación de la documentación que evidenció que se trataba de una furgoneta en base a información extractada de páginas de internet que no se encuentran autorizadas por la propia Administración Aduanera.

Transcribiendo los arts. 115-I, 116-I de la C.P.E., 211 de la L. N° 3092, 9 de la L. N° 1990, 2-m) del D.S. N° 1606, manifestó que la Resolución hoy impugnada no cumple con el sustento de los hechos y los antecedentes para la aplicación del derecho, teniendo en cuenta que precisamente de los antecesdes se tiene que existe documentación que justifica el despacho, el pago de los tributos aduaneros, la constancia de que se trata de un vehículo tipo furgoneta, no existiendo ningún acto contrario al ordenamiento legal vigente, correspondiendo que la Autoridad demandada haya dispuesto la revocatoria total de la resolución emitida por la Administración Aduanera, disponiéndose la prosecución del trámite de despacho aduanero y la entrega del motorizado.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 12 de diciembre de 2014, que cursa de fs. 76 a 81 vta., señalando lo siguiente:

Que conforme los antecedentes del proceso, las pruebas que fueron valoradas por la AGIT, se pudo evidenciar que la Administración Aduanera determinó en el aforo físico que la partida arancelaria 870433110900 correspondía a una furgoneta registrada con la DUI C-3840 y la verificada físicamente 8703249090 correspondía a una vagoneta y que, conforme a las fotografías cursantes en antecedentes, se demostró que el vehículo marca Ford, tipo E-150 no presentaba las características de una furgoneta, tales como asientos cómodos tipo banca sin dispositivos de seguridad, una cabina separada para el conductor y pasajeros, puertas deslizables, la ausencia de ventanas a lo largo de los paneles laterales, etc., comprobándose que el vehículo en cuestión se encontraba adecuado para el transporte de personas, siendo una vagoneta fabricada para esa finalidad, es decir nueve personas sentadas como máximo, el peso total de carga es inferior a 5 toneladas, poseyendo un espacio interior que comprende el área del conductor y pasajeros (sic).

Agregó que al ingreso del vehículo a Zona Franca Patacamaya ZOFRAPAT el 13 de junio de 2013 se labró el parte de recepción en el que además de otras características señala que se trata de una Furgoneta, consignando el número de chasis y motor, datos confirmados por los formularios de inspección técnica y de reacondicionamiento, empero el formulario de registro de vehículos con código 87043110900, no registra la capacidad de carga ni la característica de uso especial, omisión que generó la duda razonable para el aforo físico y documental, estableciéndose que el vehículo cuenta con las características y elementos propios de una vagoneta, aspectos que no fueron desvirtuados por el demandante.

Transcribiendo el acápite xx de la fundamentación jurídica de la Resolución Jerárquica impugnada, afirmó que resulta incorrecta la pretensión del demandante al querer forzar la norma a su conveniencia.

Afirmó en relación al reclamo del demandante sobre que las iniciales de la plaqueta en inglés no fueron consideradas por la AGIT, que dichas iniciales traducidas al idioma español, significan "El peso combinado de ocupantes y carga nunca deben exceder los 1767 Kg", aspecto que fue considerado por la AGIT cuando en su resolución estableció que el peso total con carga máxima, es el peso total máximo en condiciones de marcha especificado por el constructor. Este peso comprende el peso del vehículo, el peso de la carga máxima prevista, el peso del conductor y el peso del carburante con el depósito lleno, aspecto que desvirtúa la aseveración del demandante.

Agregó que resulta incongruente el fundamento del Recurso Jerárquico con el de la demanda, cuando afirma que la autoridad demandada nada dijo a cerca de las páginas de internet no autorizadas para su consulta por la propia Aduana, cuando en sede administrativa el propio demandante señaló que esas páginas web constituyen indicios y son utilizadas por la Administración Aduanera en base a fax instructivos.

Indicó que de la inspección realizada se evidenció que los asientos del motorizado se encuentran adheridos al piso, no son abatibles como los de una furgoneta, contando cada uno de ellos con su cinturón de seguridad, por lo que resulta también falsa la afirmación del actor cuando refirió que los asientos de su motorizado son movibles, afirmando en consecuencia que existió de parte de la AGIT una correcta valoración de la prueba evidenciando que el vehículo nacionalizado con la DUI C-3840 correspondía en realidad a una vagoneta dentro de la partida 87.03, cuando está prohibida la importación de estos vehículos con antigüedad de más de cinco años a partir del tercer año de vigencia del D.S. N° 29836.

Señalando como precedentes la Sentencia N° 238/2013 de 05 de junio, 510/2013 de 27 de noviembre, y 215/2013 de 26 de junio, emitidas por Sala Plena de este Tribunal, solicitó que las mismas sean tomadas en cuenta a momento de dictar sentencia, aclarando que el tema de la verdad material invocada por el demandante en la demanda se constituye en un elemento nuevo que no fue invocado en la etapa recursiva administrativa por lo que no corresponde ser considerado en resolución.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Isaac Gabriel Chambi Alanoca, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver la causa, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Isaac Gabriel Chambi Alanoca, comitente de la Agencia Despachante de Aduana ADA Comex Lands S.R.L., tramitó ante la Administración de Aduana Zona Franca Patacamaya la DUI C-3840, del vehículo clase Furgoneta, marca Ford, tipo E-150, Sub tipo XLT, origen Estados Unidos de Norte América, color blanco (fs. 41-44 Anexo N° 1).

2. El 05 de agosto de 2013, la Administración Aduanera, emitió el Informe Técnico AN-GRLPZ-AZFIP-N° 382/2013, en el que concluye que el vehículo con la DUI C-3840, corresponde a la clase vagoneta y no furgoneta, consecuentemente el importador inobservó lo dispuesto en el art 3-e) del D.S. N° 29836, debiendo por ello, procederse al decomiso y destinar la mercancía de acuerdo a normas vigentes, en cumplimiento de la RD 01002-10 de Procedimiento para el Régimen Especial de Zona Franca. Igualmente concluyó que tanto el usuario Luis Ccosi Lorenzo, cuanto el importador Isaac Gabriel Chambi Alanoca, incurrieron en la comisión de contrabando, conforme el inc. 1) y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. boliviano (fs. 45 a 49 del Anexo N° 1).

3. La Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional N° PATLZI-C 0050/2013 de 13 de agosto de 2013, notificando al usuario y al importador en fecha 14 y 18 del mismo mes y año respectivamente, indicando que el motorizado en cuestión fue registrado como furgoneta, vehículo que corresponde a la Partida Arancelaria 87.04 (vehículos automotores para transporte de mercancías), sin embargo, por las características que posee, 9 asientos incluido el del conductor, cada uno con su cinturón de seguridad, ventanas laterales a lo largo de dos paneles laterales, puertas con ventanas, luces interiores, no tiene una división entre el área del conductor y los pasajeros frontales y el área trasera, tampoco un espacio para la carga y descarga de mercancías, se evidenció que corresponde a la partida arancelaria 87.03

(automóviles de turismo y demás vehículos concebidos para el transporte de personas) por lo que se presumió que los sindicatos incurrieron en la comisión de contrabando contravencional (fs. 50-55 Anexo N° 1).

4. Previa la presentación de los descargos al Acta de Intervención Contravencional, presentados por el actual demandante conforme consta a fs. 73-74 del Anexo N° 1 y por el representante de la ADA Comex Lands SRL a fs. 65-68 del mismo anexo y el Informe Técnico AN/GRLPZ/AZFIP N° 449/2013 de 06 de septiembre de 2013 (fs. 76-81 del Anexo N° 1), la Aduana Nacional de Bolivia, emitió la Resolución Sancionatoria AN/GRLPZ/AZFIP N° 056/2013 de 09 de septiembre, declarando probado el ilícito de contrabando contravencional previsto en el inc. 1) del art. 181 del Cód. Trib. boliviano, disponiendo el comiso definitivo a favor del Estado del vehículo descrito en el acta de intervención (fs. 82-85 del Anexo N° 1)

5. Deducido el recurso de alzada por el actual demandante en los términos del memorial de fs. 9-10 del Anexo 1, más los trámites pertinentes propios de este Recurso, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT La Paz, pronunció la Resolución del Recurso de Alzada N° ARIT-LPZ/RA 1251/2013 de 23 de diciembre de 2013, confirmando la Resolución Sancionatoria AN/GRLPZ/AZFIP N° 056/2013, motivando la interposición del Recurso Jerárquico conforme consta a fs. 84 a 87 vta. del Anexo 1, siendo admitido mediante Auto de Admisión del Recurso Jerárquico cursante a fs. 88 del mismo Anexo y resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0458/2014 de 24 de marzo de 2014, que confirmó la Resolución inferior, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN/GRLPZ/AZFIP N° 056/2013 de 09 de septiembre (fs. 115 a 125 vta., del anexo 1, reiterada a fs. 8-18 vta. del expediente), resolución que determinó la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa materia de autos.

6. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

7. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 111 de obrados.

IV. De la notificación al tercero interesado.

La Aduana Zona Franca Industrial Comercial Patacamaya, dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia, fue legalmente notificada con la demanda y decreto de admisión en su condición de tercero interesado, conforme consta en la diligencia de fs. 100 del expediente, apersonándose su representante legal a fs. 136 y vta., limitándose al acto de su apersonamiento y a remitir los antecedentes administrativos que dieron lugar al proceso contravencional en sede administrativa.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, se identifican los siguientes puntos como objeto de la Litis.

1.- Si fue correcta la modificación efectuada por la Aduana Nacional de Bolivia en relación al vehículo ingresado a territorio nacional como Furgoneta y considerado por la Administración Aduanera como Vagoneta.

2.- Si la Administración Aduanera actuó conforme a Ley al emitir el Acta de Intervención Contravencional N° PATLZI-C 0050/2013 de 13 de agosto de 2013, indicando que el motorizado en cuestión fue registrado como furgoneta, cuando corresponde a la Partida Arancelaria 87.04 (vehículos automotores para transporte de mercancías), debiendo ser registrado como Vagoneta, presumiendo la comisión de contrabando contravencional.

3.- Si la AGIT al confirmar los actos de la Administración Aduanera obró correctamente o, por el contrario transgredió los derechos del demandante.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1.- En relación a los dos primeros puntos de controversia, es decir si fue correcta la modificación de la clasificación del motorizado de furgoneta a vagoneta efectuada por la Administración Aduanera y por ello, calificar la conducta del demandante como contrabando contravencional, se tiene que, de los antecedentes administrativos se evidencia que el demandante, Isaac Gabriel Chambi Alanoca, con N° de DUI C-3840, ingresó a territorio nacional, concretamente a Zona Franca Patacamaya, el vehículo marca Ford, tipo E-160, Sub tipo XLT, origen Estados Unidos de Norte América, color blanco, vehículo que sometido a inspección técnica, fue clasificado como Furgoneta, acto en el que intervinieron el Agente Despachante de Aduana y responsable de Zona Franca Patacamaya, conforme consta en el Formulario de Inspección Técnica avalado por el Ministerio de Desarrollo Económico, cursante a fs. 5 del Anexo N° 1, y que fue emitido previa la presentación del Manifiesto Internacional de Carga MIC, que discurre a fs. 7 del mismo anexo.

Por otra parte el Certificado Medioambiental emitido por IBMETRO, establece que: "el vehículo motorizado ha cumplido con las especificaciones técnicas de la norma legal vigente", anotándose en el acápite correspondiente a "Clase de vehículo", que este es una Furgoneta, no consignándose ninguna observación en la casilla destinada a este rubro (fs. 9 del anexo N° 1).

Así mismo, el Formulario de reacondicionamiento otorgado por Taller Blaz S.R.L., autorizado por la Zona Industrial Zona Franca Patacamaya de la Aduana Nacional de Bolivia, confirma los informes técnicos anteriores, dando cuenta que el vehículo ingresado a Bolivia es una Furgoneta (fs. 12 del Anexo N° 1). Similar dato se consigna en la Planilla de Movimiento de Inventario correspondiente al Trámite N° 2013234R4840 obtenido de la página informática del SIZOF (Sistema de Zonas Francas), en el que, en la casilla correspondiente a "Descripción del motorizado-Datos Comerciales" se anota Furgoneta 2008 VIN1FDNE11W28DA14367 FORD E- 150 (fs. 15 del Anexo 1), dato coincidente también con el obtenido de la página Ford Cars Parts USA Xport-Xportautoparts.com/Ford-Parts que consigna, entre otros como dato del motorizado "2008 Ford E-Series Van E - 150" (fs. 16 mismo Anexo).

Finalmente, la documental de fs. 16, 17, 18, 19 y 20 del Anexo N° 1, extendida por la Aduana Nacional de Bolivia, ZOFROPAT, sin lugar al equívoco, establecen que el motorizado reclamado por el actual demandante, pertenece a la partida sub arancelaria 87043110900,

Clase FURGONETA, Marca Ford, Tipo E-150, Sub Tipo XLT, Modelo 2008, Cilindrada 4.600, Tracción 4x2, origen Estados Unidos de Norte América, Color Blanco, Chasis y Vin 1FDNE11W28DA14367.

Ahora bien, de la relación precedente, se concluye que es la propia Administración Aduanera, la instancia que reconoció que el vehículo importado y ahora reclamado por el demandante, pertenecía a la partida Sub Arancelaria 87043110900, Clase FURGONETA, en cuya virtud se procedió a la cancelación de los tributos aduaneros establecidos para esa partida y ese tipo de motorizado, por lo que, resulta un contrasentido que sea la propia Aduana Nacional de Bolivia, la que realizando el aforo documental de la DUI C-3840 y aforo físico del motorizado, establezca que el vehículo pertenece a la Partida Arancelaria 87-03 (automóviles de turismo y demás vehículos concebidos para el transporte de personas), siendo de clase Vagoneta y no Furgoneta (informe de fs. 45-49 del anexo 1)

Ante la contradicción en la que ingresa la entidad demandada, entre sus actos iniciales y posterior informe técnico que derivó en el Acta de Intervención Contravencional N° PATLZI-C 0050/2013 de 13 de agosto de 2013 y la Resolución Sancionatoria AN/GRLPZ/AZFIPI N° 056/2013 de 09 de septiembre, declarando probado el ilícito de contrabando contravencional previsto en el inc. f) del art. 181 del Cód. Trib. boliviano, corresponde precisar las características que reviste un motorizado clasificado como Furgoneta, "que es denominado también furgoneta, van, buseta o furgón. Es un vehículo comercial ligero utilizado para transportar bienes o grupos de personas. Una furgoneta tiene en la parte posterior una zona de carga de formas ortogonales y techada, al contrario que una pickup, que la tiene al aire libre. En algunos casos, esta zona tiene varias filas de asientos, y en otros está vacía para transportar objetos grandes. En el último caso, los vidrios laterales pueden ser reemplazados por una continuación de la chapa.

El portón trasero es casi siempre de dos hojas de apertura horizontal. Una furgoneta suele ser más alta que un automóvil de turismo y un monovolumen. Con respecto a un monovolumen, la posición de los asientos es más erguida y alta, y el morro más corto. El motor es casi siempre delantero, y en algunos casos está situado por debajo de los asientos delanteros para disminuir la longitud total. Excepción son las furgonetas pequeñas derivadas directamente de turismos del segmento B -y más raramente del A o el C- como Fiat Fiorino y Opel Combo que suelen compartir toda la estampación con el modelo del que derivan hasta el pilar B o aquellas que comparten plataforma con turismos aunque con estampación propia como las Ford Transit Connect, Renault Kangoo o Citroén Berlingo. Aunque en México también se utiliza para la furgoneta el término «van», éste es más propiamente utilizado en español para definir los remolques para caballos. Una de las furgonetas más conocidas a nivel mundial es la Volkswagen Transporter 2 (información extraída de la pag. Web vehículos de transporte de carga y pasajeros).

Cotejada la información precedente con la documental que discurre a fs. 36-28 del Anexo N° 1, puede evidenciarse que el motorizado objeto del proceso en sede administrativa posee todas las características descritas en el párrafo anterior, debiendo entenderse entonces, que, una Furgoneta no solo se halla destinado al transporte de carga como entendió la Aduana Nacional y, a su turno la ARIT La Paz y la autoridad demandada, pudiendo estar destinado también al transporte de pasajeros.

En consecuencia, resulta ser cierta la afirmación del demandante que precisamente como fundamento de su reclamo refirió: "(...) el Acta de Intervención, la Resolución Sancionatoria, su confirmación con la resolución del recurso de alzada y Jerárquico poseen una errónea calificación de la conducta en vista que se fundamentan en la disposición del art. 181-f) de la L. N° 2492 (...)". Transcribiendo la disposición legal aludida, se tiene que esta dispone: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: fi El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancía cuya importación o exportación según sea el caso, se encuentre prohibida" , es decir que los actos de la Administración Aduanera así como los de la ARIT La Paz y la AGIT, consideraron que el actual demandante adecuó su conducta a la descripción legal transcrita por haber introducido a territorio nacional, a través de la Zona Franca Patacamaya un motorizado que al no ser una furgoneta, sino una vagoneta, su importación se encontraba prohibida por disposición del art. art 3-e) del D.S. N° 29836 de 03 de diciembre de 2008, norma que incorpora al art. 9 del D.S. N° 28963, como prohibición para la importación, entre otros el inciso e) referido a "Vehículos automotores de la partida 87.03 del Arancel de Importaciones vigente, con antigüedad mayor a 5 años a través del proceso regular de importaciones durante el primer año de vigencia del presente decreto supremo; con antigüedad mayor a 4 años para el segundo año de vigencia del presente decreto supremo; y de 3 años a partir del tercer año de vigencia del presente decreto supremo" (sic), es decir que la Administración Aduanera y la AGIT, al considerar que el motorizado constituía una vagoneta y no una furgoneta, que pertenecía a la Partida Arancelaria 87.03 (automotores de turismo) y no a la Partida Arancelaria 87.04 (vehículo para transporte de mercancías), determinó que su ingreso a territorio nacional se encontraba prohibida y, por ello, se cometió la contravención aduanera de contrabando.

Empero, la documentación existente en antecedentes administrativos que fue relacionada en párrafos precedentes, dan cuenta que el vehículo en cuestión efectivamente, posee las características de una Furgoneta, como inicialmente consideró la Administración Aduanera, habiéndose cancelado los importes arancelarios para vehículos pertenecientes a la Partida Arancelaria 87.04 y cumplido con los requisitos exigidos por la propia Aduana Nacional. Instancia que, desconociendo sus propios actos, invocando las facultades previstas en los arts. 21, 66 y 100 de la L. N° 2492, procedió a una nueva clasificación de la inicialmente establecida en desmedro de los derechos e intereses del actor.

VI.2. En relación al tercer punto identificado como controversia, es decir, si la AGIT al confirmar los actos de la Administración Aduanera obró correctamente o, por el contrario transgredió los derechos del demandante, corresponde afirmar que, la fundamentación del punto que antecede, se constituye también en asidero legal para determinar que, efectivamente, conforme el reclamo del actor, en sede administrativa, la Administración Aduanera y la AGIT no valoró ni consideró la documental en base a la cual se realizó el trámite aduanero de ingreso o importación del vehículo, más, esta documentación, con el fundamento de que existía "duda razonable", fue desconocida por la propia Administración Aduanera que en principio apropió las características del motorizado a una Furgoneta, perteneciente a la Sub Partida Arancelaria 87,04, en cuya virtud fueron cancelados los importes arancelarios aduaneros, por el actual demandante, quién además efectivizó la compra del motorizada en Zona Franca Patacamaya, con toda la documentación con la que contaba este vehículo que fue avalada por la Administración Aduanera.

De esta manera, efectivamente, cuando la AGIT confirmó los actos de la Administración Aduanera constituidos por la Resolución Sancionatoria AN/GRLPZ/AZFIP N° 056/2013 de 09 de septiembre, declarando probado el ilícito de contrabando contravencional previsto en el inc. f) del art. 181 del Cód. Trib. boliviano y los Informes Técnicos que la antecedieron, fueron transgredidos los derechos constitucionales contemplados en los arts. 115-1, 116-1 de la norma fundamental del Estado Boliviano.

Por otra parte, resulta evidente que la Resolución impugnada de la AGIT no consideró los hechos y antecedentes para la aplicación del derecho, como afirma el demandante en el contenido de su demanda, más aún si se toma en cuenta que la condición de Gabriel Chambi Alanoca, es la de un comprador en Zona Franca, cuyo acto estuvo basado en la documentación avalada en inicio por la Administración Aduanera y que posteriormente fue desconocida por ella misma.

Finalmente en cuanto a los precedentes invocados por la AGIT en su respuesta, consistentes en las Sentencias Nos 238/2013 de 05 de junio, referida a que los fundamentos de la demanda no desvirtúan los de la Resolución impugnada; 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio, referidas a que este tribunal no puede suplir la carencia argumentativa de las demandas, corresponde decir que las mismas no son de observancia al caso de autos, por no guardar relación con el tema del que se trata la presente acción.

Por lo argumentado, se concluye que, corresponde otorgar razón al demandante en su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del CPC 1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda de fs. 20 a 22 vuelta, aclarada a fs. 28 de obrados interpuesta por Gabriel Chambi Alanoca, en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0458/2014 de 24 de marzo dictada por la AGIT, así como la Resolución Sancionatoria AN/ GRLPZ/AZFIP N° 056/2013 de 09 de septiembre dictada por la Administración de la Aduana Nacional de Bolivia, Gerencia Regional La Paz, disponiendo, se prosiga con el trámite de despacho aduanero y la entrega del motorizado al demandante.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina y Fidel Marcos Tordoya Rivas, por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Isaac von Borries Ménde, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



580

**Industrias Duralit S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 183 a 194, subsanada a fs. 200, interpuesta por María Roxana Domínguez Durán en representación legal de Industrias Duralit S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, corriente de fs. 70 a 88., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; respuesta de fs. 234 a 242, réplica y dúplica cursantes de fs. 279 a 282 vta. y a fs. 286 a 287 vta., respectivamente, intervención del tercero interesado de fs. 273 a 275, decreto de fs. 288 y demás antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de Industrias Duralit S.A., señaló que fue notificado con la Resolución impugnada el 25 de marzo de 2014, quedando agotada la vía administrativa de impugnación de la R.D. N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, emitida por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

Agregó que, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del SIN, el 23 de mayo de 2012, notificó a Industrias Duralit S.A., con la Orden de Verificación N° 00120V106742 (Formulario 7520), comunicando que se dispuso la verificación del

Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente por los períodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, habiendo requerido la presentación de documentación para verificar las transacciones que respaldan las facturas; como resultado de dicho proceso de fiscalización, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00010-13 de 21 de mayo de 2013, estableciendo la existencia de una deuda tributaria que asciende a un total de 16.191- UFV's (dieciséis mil ciento noventa y un 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs 29.702.- importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción preliminar de la conducta y multa por incumplimiento de los deberes formales, otorgándosele el plazo improrrogable de 30 días para la presentación de descargos.

Indica que, mediante memorial de 20 de junio de 2013, presentó ante la Administración Tributaria impugnación de la referida vista de cargo, acompañando documentos de descargo; sin embargo, no obstante la prueba de que acompañó se emitió la R.D. N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, mediante la cual declaró subsistente la deuda tributaria de Bs 30.606.

Añade que la referida Resolución Determinativa fue impugnada mediante recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0600/2013 de 16 de diciembre, revocando parcialmente la Resolución Determinativa 17-00389-13; modificando el tributo de UFVs 4.904 (cuatro mil novecientos cuatro Unidades de Fomento a la Vivienda) a UFVS 3.376 (tres mil trescientos setenta y seis Unidades de Fomento a la Vivienda) por lo que, formuló recurso jerárquico que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, por la cual la autoridad demandada confirmó la resolución de alzada.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la AGIT vulneró el principio non bis in ídem, ya que la Administración Tributaria impuso dos sanciones por el mismo hecho, uno que está relacionado al deber de registrar correctamente las transacciones en el libro de compras IVA y el otro, referido al envío de dicha información a través del módulo Da Vinci de la misma información, pues la contravención impuesta radica porque involuntariamente y con pleno desconocimiento registró datos de facturas erróneamente en el libro de compras IVA (físico), y como lógica consecuencia, esa misma información pasó a ser registrada en la enviada por el módulo Da Vinci, generando por ello el mismo error, siendo el acto el mismo, sólo que a decir del SIN, creo una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, que en el fondo es lo mismo, teniendo el contribuyente la obligación de realizar doble registro, doble preparación y doble presentación y como ocurre en el presente caso, doble sanción, vulnerando el art. 117-II de la C.P.E., concluyendo que no se puede imponer sanciones administrativas por un mismo hecho ya sancionado ya que según la doctrina el principio non bis in ídem consiste en la exclusión de la doble sanción por un mismo hecho; es decir, que no recaiga la duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Alegó que, la Administración Tributaria depuró arbitrariamente el crédito fiscal IVA de facturas emitidas por bonificaciones a sus comisionistas, respecto de las que no se presentó documentación en prueba suficiente que demuestre la efectiva realización de las transacciones y su procedencia, señalando que se observan inconsistencia al principio de transferencia, empero, en la resolución determinativa impugnada se señala que sí existen aquellas comisiones, pero que la cuantía no guarda relación con el monto efectivamente facturado por el comisionista, lo que significa que el SIN da fe de la transacción, pero observa o cuestiona la cuantía de dicha transacción.

Señaló que, respecto a aquella observación se presentaron como descargo las facturas originales emitidas a nombre de DURALIT S.A., evidenciándose que se trata de pagos efectuados por bonificaciones a sus distribuidores, demostrando también en relación a que la transacción fue efectivamente realizada, que la empresa no comercializa sus productos en planta, sino a través de una red integrada por terceros, contando con distribuidores que adquieren productos mediante compra directa, actuando como canalizadores de ventas, permitiendo el aumento de la colocación de los productos, determinando que, al cumplir y/o superar las metas de ventas, DURALIT S.A., procede a bonificar a sus distribuidores, quienes en contrapartida emiten facturas por las sumas entregadas conforme se demostró por dichas facturas, cumpliendo de esta manera con los tres requisitos para la apropiación del crédito fiscal como son: la factura original, la transacción vinculada con la operación gravada y la transacción efectivamente realizada.

Manifestó que, no obstante de la presentación de los descargos, GRACO Cochabamba, declaró de manera injusta e indebida en su Resolución Determinativa la depuración del crédito fiscal IVA de las facturas Nos 3700, 812, 1715, y 421, emitidas por Eliodoro Cruz Urey, Argentina Yañez Jalil, Julila Janco Flores y Freddy Torres Escobar, depuración que fue confirmada en el recurso de alzada y posteriormente en el recurso jerárquico.

Sobre el criterio de la AGIT en relación a las pruebas de reciente obtención, que no fueron consideradas por que no cumplieron los requisitos de pertinencia y oportunidad al haber sido presentadas fuera de plazo, señaló que a lo largo del proceso de fiscalización se fueron presentando prueba suficiente que demostraba la efectiva realización de la transacción y que no fue valorada por la Administración Tributaria porque a criterio suyo incumplía el requisito de oportunidad, vulnerando de estas manera las normas del debido proceso, verdad material y de la Obligatoria apreciación de las pruebas presentadas por el contribuyente, establecidos en los arts. 68-6 y 7 y 200 de la L. N° 2492.

Finalmente en relación a la calificación de la conducta como omisión de pago, agregó que la AGIT manifestó que esta conducta fue calificada correctamente como omisión de pago conforme previsión del art. 165 del Cód. Trib., empero esta multa resulta indebida porque la conducta de Duralit S.A., no se ajusta a los supuestos jurídicos previstos en esta norma, toda vez que las pruebas de descargo, acreditan la efectiva realización de la transacción.

1.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, y por ende se revoque parcialmente también la R.D. N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013.

II. De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Sobre las pruebas de reciente obtención, señaló que la Administración Tributaria durante el periodo de fiscalización, a través de la Orden de Verificación correspondiente, solicitó a DURALIT S.A., la presentación de documentación de los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2010, consistente en las declaraciones juradas de los periodos observados (formularios 200 o 210, Libros de Compras de estos periodos, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas y otros documentos que el fiscalizador asignado solicite y en 13 de agosto de 2012, se solicitó políticas de bonificación a los clientes, documento de contabilidad que respalde la transacción y, estado de cuentas de clientes por bonificación, contratos de servicio con CEINA Ltda., contratos de ENTEL S.A., y extracto bancario de las Facturas Nos 572 y 09 de los periodos mayo/2010 N° 5 de junio/2010.

Añadió que en base a la documentación presentada por el contribuyente, se pronunció la Vista de Cargo N° 29-00010-13, estableciendo reparos, porque tal documentación no sustentaba la determinación de bonificación consignada en las notas fiscales observadas, careciendo de sustento legal la base para la determinación de las bonificaciones, que ante esta vista de cargo, el contribuyente presentó como descargo documentación que, efectivamente no fue solicitada por la Administración Tributaria, pero que la misma tampoco fue suficiente para desvirtuar los reparos en relación a las facturas Nos 3700, 812, 1715 y 421.

Respecto al Principio de Non bis in ídem, señaló que la Administración Tributaria emitió Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, dejando constancia en cada una de ellas, de los errores de registro de los datos de las facturas, cometidos por el contribuyente y si bien se trata de las mismas facturas, periodos fiscales y sujeto, los hechos que dan origen a las sanciones son distintos ya que: 1) Las Actas Nos. 47332, 47334 y 47336, tienen relación con el registro erróneo en el Libro de Compras IVA físico; y, 2) las Actas Nos. 47333, 47335 y 47337, están vinculadas al envío de información errónea a través del módulo Da Vinci LCV. Las actas Nos 42344, 47236 y 47247 tienen relación con el registro erróneo en el Libro de Compras IVA físico. Siendo aplicable el principio non bis in ídem, cuando existe identidad del sujeto al que se aplica la sanción e identidad de los hechos que dan lugar a las sanciones aplicadas, en el presente caso, dicha situación no sucede pues no existe identidad de los hechos en la aplicación de sanciones, no pudiendo el demandante fundar en su propia negligencia e incumplimiento de los deberes establecidos en los códigos tributario y de comercio, conforme precisó el A.S. N° 187/2012 de 18 de julio.

Respecto a la procedencia del crédito fiscal, en la respuesta a la demanda se indicó que el crédito fiscal IVA emerge de una operación de compra efectuada por el sujeto que adquiere un bien o contrata un servicio que a su vez representa una venta para el sujeto que entrega el bien o presta el servicio a título oneroso, acto que tiene que estar respaldado por una factura. Que el art. 2 de la L. N° 843 incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible que son la onerosidad, la transmisión de dominio de la cosa mueble y la determinación de los sujetos intervinientes, debiendo estar demostrada la onerosidad a través de un medio fehaciente de pago, no habiendo cumplido DURALIT S.A. con la presentación de esos medios fehacientes de pago para reputar a su favor el crédito fiscal reclamado. Finalmente la autoridad demandada en relación a la calificación de la conducta del contribuyente como "Omisión de pago", señaló que como el contribuyente no demostró la procedencia y cuantía de los créditos fiscales contenidos en las facturas depuradas, incumpliendo la previsión de los num. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, lo único que se hizo fue aplicar el art. 165 de la misma Ley, es decir que se procedió a aplicar la sanción del 100% del monto calculado para la deuda tributaria.

Por último, como respaldo a sus fundamentos citó las SS.CC. Nos. 0903/2012 de 22 de agosto; 1642/2010-R de 15 de octubre; y, 506/05 de 10 de mayo de 2005.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 369/2014 de 11 de marzo.

II.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 279 a 282 vta., la representante legal de Industrias Duralit S.A., se ratificó en los términos de la demanda, mientras que la autoridad demandada, en su memorial de fs. 286 a 287 y vta., presentando la dúplica, reiterando lo expresado en el memorial de respuesta a la acción. Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 183 a 184, el representante legal de la AGIT señaló que la documentación contable y financiera presentada por el sujeto pasivo, refiere los pagos efectuados a CEINA Ltda., y no así a los emisores de las facturas.

III.- Del Tercero Interesado.

Mediante memorial que cursa de fs. 273 a 275., se apersonó Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, en su calidad de tercero interesado, refiriendo que, el "acto" de registro de las facturas no es un solo acto, sino son dos situaciones distintas e independientes, tanto de registro de presentación y preparación de la información a ser presentada ante la Administración Tributaria, debiendo cumplir con cada uno de los deberes formales establecidos en la RND N° 10-0016-07, no existiendo una sola contravención que haya sido doblemente sancionada, sino dos contravenciones diferentes; es decir, dos hechos diferentes, por lógica consecuencia, con sanciones diferentes y distintas la una de la otra.

Manifiesta que, el demandante no presentó la documentación idónea para evitar la depuración de las facturas observadas, como tampoco lo hizo en las instancias recursivas, por lo que con total acierto se calificó la conducta como "Omisión de Pago", imponiéndosele la multa del 100% de sanción sobre la deuda tributaria.

Por lo expuesto solicitó se declare "Improcedente" la presente demanda, dejando plenamente vigente la Resolución de la AGIT impugnada en el presente proceso.

No habiendo nada más que tramitarse, a fs. 288, se dispuso "Autos para Sentencia".

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. La Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 00120VI06742 de 21 de mayo de 2012, para iniciar el proceso de verificación con alcance al IVA derivado de la fiscalización al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Industrias Duralit S.A., detalladas en anexo adjunto, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, detallándose la documentación que debió presentar el contribuyente para su descargo (fs. 2 del Anexo N° 4).

2. Conforme Acta de Recepción de Documentación (sin fecha), que cursa a fs. 16 del Anexo 4, Ana Gabriela Tancara Díaz, en representación del contribuyente, presentó la siguiente documentación: Declaración Jurada F-200, periodo enero, febrero y marzo de 2010 (empastado), Libro de compras de los mismos periodos (empastado), Facturas de Compras sujetas a revisión, periodo enero, febrero y marzo de 2010 (carpeta) y extracto bancario del mismo periodo.

3. Luego, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 47332, 47333, 47334, 47336, sancionando a Industrias Duralit S.A., con 1.500.- UFV's, por haber incurrido en el incumplimiento del deber formal de registro erróneo de los datos de las facturas en el Libro de Compras IVA de los periodos enero, febrero y marzo de 2010 y las Actas Nos. 47333, 47335, 47337, sancionando al contribuyente con 150 UFV's cada una por incumplir con la presentación del Libro de Compra IVA a través del módulo Da Vinci-LC, sin errores de los mismos periodos fiscales (fs. 269-274 del Anexo N° 4).

4. Como resultado del procedimiento de verificación correspondiente a la Orden de Verificación N° 00120VI06742, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00010-13 de 21 de mayo de 2013, estableciendo la liquidación previa del tributo sobre base cierta, emergente de la depuración del crédito fiscal IVA por las facturas Nros. 3700, 812, 1715, 421 y 5356, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, estableciendo una deuda tributaria preliminar de 16. 191 UFV's, equivalentes a Bs 29.702, importe que incluye el tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 282-286 Anexo N° 4).

5. Industrias Duralit S.A., en los términos del memorial que discurre a fs. 294-297 del Anexo N° 4, respondió, observó y presentó descargos a la señalada vista de cargo, solicitando "se anule y se deje sin efecto parcial y en consecuencia, se eliminen los cargos contra la empresa DURALIT S.A.".

6. Posteriormente la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17- 00389-13 de 12 de agosto de 2013, determinando sobre base cierta las obligaciones tributarias del contribuyente Industrias Duralit S.A., por concepto del Impuesto al Valor Agregado IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de 2010, por un total de 16.508 UFV's, equivalentes a Bs 30-606, que incluye tributo omitido actualizado, intereses, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 343-351 del Anexo N° 4).

7. Contra la R.D. N° 17-00389-13, la empresa ahora demandante interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0600/2013 de 16 de diciembre, resolviendo revocar parcialmente la Resolución Determinativa señalada, modificando el tributo de UFV's 4.904 a UFV's 3.376 debido a la validez de la factura N° 5356 emitida por PIL Andina S.A., por Bs 14.801.- determinación contra la cual Industrias Duralit S.A., interpuso recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien dispuso Confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA 0600/2013, revocando parcialmente la R.D. N° 17-00389-13, modificando la deuda tributaria de 15.408 UFV's equivalentes a Bs 30.606.- a 13.555 UFV's equivalentes a Bs 25.070; por concepto de IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010.

V.- De la problemática planteada.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer: 1) Si la Administración Tributaria vulneró el Principio Non Bis in Idem, al sancionar paralelamente el error de registro en el Libro de Compras IVA físico y el envío de dicha información a través del Sistema Da Vinci LCV; y, 2) Si las transacciones contenidas en las facturas Nos. 3700, 812, 1715 y 421 (habida cuenta que la factura N° 5356 fue validada por la ARIT Cochabamba como idónea para el crédito fiscal IVA y confirmada como tal por la AGIT), correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de 2010, se encuentran efectivamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo a ingresar a resolver los puntos objeto de controversia, conviene precisar que el Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pcto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando

expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.1. En relación al primer punto identificado como controversia, es decir sobre la vulneración al Principio Non Bis in Idem.

En relación a lo manifestado por el demandante Industrias Duralit S.A., respecto a la supuesta lesión al principio non bis in idem por parte de la Administración Tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, impuso dos sanciones por el mismo hecho, uno que está relacionado al deber de registrar correctamente las transacciones en el libro de compras IVA y el otro, referido al envío de dicha información a través del módulo Da Vinci de la misma información, pues la contravención impuesta radica porque involuntariamente y con pleno desconocimiento registró datos de facturas erróneamente en el libro de compras IVA (físico), y como lógica consecuencia, esa misma información pasó a ser registrada en la enviada por el módulo Da Vinci, generando por ello el mismo error, siendo el acto el mismo, sólo que a decir del SIN, creó una nueva forma de registro, preparación y presentación de la información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci, que en el fondo es lo mismo, teniendo el contribuyente la obligación de realizar doble registro, doble preparación y doble presentación y como ocurre en el presente caso, doble sanción, vulnerando el art. 117-11 de la C.P.E.

Al respecto corresponde aclarar que el principio non bis in idem o prohibición de doble juzgamiento y doble sanción como elemento consustancial del debido proceso, mismo que se reconoce tanto en el ámbito penal como en el administrativo, o cualquier otra rama del Derecho Sancionatorio, ha sido entendido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional, en los siguientes términos: "El principio non bis in idem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad.

En principio se debe distinguir el aspecto sustantivo (nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado) y el aspecto procesal o adjetivo (nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado). En este sentido, existirá vulneración al non bis in idem, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho.

Este principio no es aplicable exclusivamente al ámbito penal, sino que también lo es al ámbito administrativo, cuando se impone a un mismo sujeto una doble sanción administrativa, o cuando se le impone una sanción administrativa y otra penal pese a existir las identidades antes anotadas (sujeto, hecho y fundamento).

Conforme a esto, no existirá violación al principio non bis in idem, cuando alguna de las identidades no se presenta; por ejemplo, cuando el sujeto a quien se le imponen las sanciones, administrativa y penal, no es el mismo, o cuando se trata de hechos diferentes o, finalmente, cuando el fundamento de ambas sanciones es distinto." (S.C.P. N° 0160/2017-S3 de 10 de marzo).

En ese sentido, el art. 162-1 de la L. N° 2492, dispone que: "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a Cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria"; así en cumplimiento de su facultad reglamentaria prevista en el art. 40 del D.S. N° 27310, la Administración Tributaria emitió la RND N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, que en su art. 4, establece que el Anexo Consolidado detalla los Deberes Formales, el referido Anexo, en su num. 3 precisa los Deberes Formales Relacionados con los Registros Contables y Obligatorios, entre los que se incluye en el sub numeral 3.2, el deber formal de: "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)", incumplimiento que tiene una sanción de 1.500.- UFV's, para personas jurídicas.

Ahora bien, la RND N° 10-0030-11 de 07 de octubre de 2011, en su art. 1-II modifica los subnumerales 4-2, 4-3, 4-8 y 6-4, y se adicionan los subnumerales 4-2-1., 4-2-2, 4-3-1, 4-3-2, 4-8-1, 4-8-2, 4-9, 4-9-1 y 4-9-2 al Anexo A de la RND N° 10-0037-07 del 14 de diciembre de 2007, incluyendo los Deberes Formales Relacionados con el Deber de Información, estableciendo en su sub numeral 4-2-1, el deber formal de "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", sancionando dicho incumplimiento con 150.- UFV's, por 1 a 20 errores, en el caso de personas jurídicas.

De la normativa glosada precedentemente, resulta evidente que el tipo contravencional de incumplimiento del deber formal de "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)", representa una conducta totalmente diferente a la de "Presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV, sin errores por periodo fiscal", puesto que el primero al referirse "de acuerdo a lo establecido en norma específica" (sic), hace alusión al formato general establecido para los libros de compras y ventas IVA en el inc. e), num. 2, parág. II del art. 47 de la RND 10-0016-07, más no a los posibles errores de llenado en su contenido, por lo que se tiene que son tipos contravencionales de distinto alcance, no siendo asimilables entre sí, por lo que no se advierte vulneración al principio non bis in idem al no existir identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una

conducta que ya fue sancionada con anterioridad, conforme preciso la jurisprudencia constitucional citada precedentemente, siendo correcta tanto la determinación de la Administración Tributaria cuanto de la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Consecuentemente, en relación al aspecto desarrollado y fundamentado precedentemente, corresponde negarle razón al demandante.

VI.2. En relación al segundo objeto de controversia, es decir sobre las Facturas Nos. 3700, 812, 1715 y 421.

En principio, la administración tributaria, además de las facturas indicadas en el sub título que antecede, observó también la Factura N° 5356, depurándola para la obtención del Crédito fiscal IVA, empero, en la instancia recursiva, la ARIT Cochabamba, resolviendo el recurso de alzada deducido por la entidad ahora demandante, validó esta factura emitida por PIL ANDINA S.A., considerándola idónea para la apropiación de este crédito fiscal a favor del DURALIT S.A., determinando la disminución de la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00389-13 de 12 de agosto de 2013, situación que fue confirmada por la AGIT a momento de la resolución del recurso jerárquico deducido por el contribuyente, por lo que nada hay que tratar en relación a esta factura.

Efectuada la aclaración, corresponde recordar que la empresa demandante alega que, la Administración Tributaria observó las facturas 3700, 812, 1715 y 421 emitidas por Eliodoro Cruz Urey, por Bs 11.385; Teresa Argentina Varies Jalil por Bs 5.130; Julia Janco Flores por Bs 8.552 y Freddy Torrez Escobar por Bs 18.084 respectivamente, todas por concepto de bonificaciones (fs. 67, 83, 99, 219 del anexo N° 4), surgiendo la observación de la Administración Tributaria, en sentido que las mismas, si bien efectivamente fueron emitidas a nombre del contribuyente DURALIT S.A., de la revisión de la documentación presentada por el demandante en la etapa de fiscalización (solicitudes de notas de crédito, extractos de cuentas, documentos por pagar, políticas de incentivo para distribuidores que discurren a fs. 74-82, 90-98, 109-114, 228-234 del anexo N° 4), se observó que si bien era evidente la existencia de documentación de respaldo, no fue menos evidente que ésta no demostró la procedencia de los montos de las bonificaciones. Dicho de otro modo, existía la documentación que sirvió para acreditar la existencia real de las facturas observadas, más, no era idónea para demostrar de donde emergía el monto facturado, es decir cuál la base de cálculo para otorgar a los proveedores aquellas bonificaciones, no existiendo relación entre los libros de ventas del demandante y el Registro de Padrón de las personas que emitieron aquellas facturas.

De lo anterior se concluye entonces que el contribuyente DURALIT S.A., inobservó la prescripción contenida en el art. 70-4-5. de la L. N° 2492 que impone al contribuyente la obligación de "Respaldo las actividades y operaciones gravadas a través de libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales así como otros documentos y/o instrumentos públicos (...) y, Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan (...)", así como tampoco probó la existencia de los requisitos previstos en el art 8 de la L. N° 843, olvidando que, conforme a la previsión del art. 76 de la Ley citada, a él le correspondía la obligatoriedad de la "carga de la prueba", por lo que, correspondía la depuración de aquellas facturas, aplicando también la previsión del art. 8 del D.S. N° 21530.

A mayor abundamiento, en relación al reclamo del actor sobre la prueba de reciente obtención y la calificación de su conducta como omisión de pago, aun cuando estos extremos no fueron señalados como puntos de controversia, este tribunal conviene en afirmar que no existe en la Resolución de la AGIT hoy impugnada mérito para declarar que habría incurrido en error o falsa apreciación en estos conceptos al haber confirmado la resolución del recurso de alzada, más aún si con ello se beneficia al demandante con la disminución del monto de la deuda tributaria inicialmente determinada por la administración tributaria, habiendo observado tanto la ARIT Cochabamba, cuanto la AGIT en relación a estos dos extremos la previsión de los arts. 81-219-d) y 165 del Cód. Trib. Boliviano.

V. Conclusiones

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la Resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la empresa demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 91 a 98, subsanada a fs. 104; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0359/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca ni Fidel Marcos Tordoya Rivas al haber emitido voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



581

**Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 70 a 81, impetrada por Willians Julian Vega Orellana por la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0159/2014, pronunciada el 04 de febrero de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 123 a 133, réplica de fs. 163 a 172, dúplica de fs. 178 a 179, apersonamiento y respuesta de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que, en 01 de junio de 2012, fue objeto de notificación con una Orden de Fiscalización signada con el N° 00120FE00146 de 22 de mayo de 2012, cuyo alcance comprende al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2008, habiendo presentado parte de los documentos solicitados mediante Requerimiento N° 00111608, a lo cual se solicitó la ampliación de plazo, habiéndose presentado parte de documentación faltando la planilla de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera únicamente de las pólizas N° C4269 y C4270 y las minutas de venta de las 6 últimas pólizas según listado N° C4270, C9605, C9607, C9638 y C996, por que se encontraban en trámite, habiendo sido entregados el 25 de julio de 2012, con posterioridad al plazo previsto.

Que siguiendo el procedimiento se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/966/2012 de 07 de noviembre, en la que se estableció la liquidación de la deuda tributaria más el importe de la sanción, emitiéndose con posterioridad la R.D. N° 725/2013 de 20 de junio, que establece deuda tributaria sobre Base Cierta y Presunta en la suma de Bs 404.003; por el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones de los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2008, fiscalización que no toma como base de partida nuestros saldos existentes en la gestión 2007, limitándose a establecer reparos bajo la presunción de una venta total de los productos importados en el 2008 mediante la póliza C-1049, además de otorgarle un precio promedio a conveniencia del ente fiscal conforme la formula, sin averiguar la verdad material de los hechos, por cuanto se facturo y cancelo todo conforme a nuestras declaraciones juradas y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, es porque cumplieron su objetivo.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que: 1. Existe una interpretación errónea e indebida de la ley y error en la apreciación de pruebas de hecho y derecho y equivocación manifiesta; toda vez que la Resolución Jerárquica realiza una determinación de base presunta referida a la venta de relojes, calculadoras, pilas, cámaras fotográficas y audífonos según póliza DUI C1049, en base a una tabulación de facturas emitidas en la gestión 2008 y la determinación del precio promedio y señala que no valora la prueba presentada con juramento de reciente obtención debido a que no se justificó que la omisión no fue por casusa propia, sin ni siquiera verificar que la documentación fue obtenida con posterioridad a la emisión de la resolución de alzada, es decir en noviembre de 2013, toda vez que el usuario de zona franca se encontraba cerrado, de modo claro el motivo de la no presentación de la prueba, resultando claro que la omisión no se debe a una causa propia y hace caso omiso a la prueba presentada consistente en kardex, inventarios, precios de venta del periodo fiscalizado, póliza de importación que ya estaba inmersa en el proceso y que solo correspondía corroborarla con las facturas presentadas, sin embargo, bajo un supuesto prorrateo no se aplica lo establecido en el art. 45-1-2 y 3 de la L. N° 2492, resultando que los métodos aplicados no son razonables al caso.

Asimismo existe un error manifiesto y mala interpretación al elegir el método de determinación y que contraviene el principio de capacidad contributiva de contabilidad, ya que existen métodos acertados, empero al no considerar los descargos presentados por el contribuyente no eligen un método coherente y que se acerque a la verdad material de los hechos, afectando mi interés como contribuyente y mi capacidad económica contraviniendo lo dispuesto por el art. 323 de la C.P.E., R.A. 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999 para la determinación del margen de utilidad que se aplica a las supuestas ventas de la DUI C1049, instrumento legal con el cual contó la AT, por ende la AIT y que no fue valorado, siendo este documento base suficiente para la valoración sobre base presunta, lo cual no fue acontecido.

En base al D.S. N° 24051, la prueba presentada en instancia administrativa no fue valorada, ya que los inventarios fueron presentados en originales como consta en actas de recepción y expresados en los balances 2007 y 2008, que fueron de conocimiento no solamente de la AT, vulnerándose el D.S. N° 24051, que establece la valuación de existencias de inventarios y costo de reposición o valor de mercado, el que sea menor, norma que no fue tomada en cuenta por la ARIT y AGIT.

En base a la RND 10-0017-13, señala, que no debió determinarse reparos sobre base presunta, porque en actas de recepción cursa documentación suficiente para la determinación sobre base cierta, que son aceptados y aplicados incluso de manera universal y razonable, apegados no solo a las normas técnico legales y a la realidad económica del sector y que los saldos existentes al 31 de diciembre de 2008 se encuentran en el inventario presentado y que es objeto de venta en los posteriores meses, tal como se probó la correspondiente etapa de prueba en el recurso de alzada. Que a fs. 156 de antecedentes administrativos, cursa confesión del ente fiscal y señala en calidad de prueba, no sólo ratifica la correcta determinación sino concluye en que no existiría diferencia en la determinación del costo unitario por parte del contribuyente, al señalar "se determinaron los costos totales y unitarios de los productos importados, no estableciendo diferencias significativas respecto a los determinados por el contribuyente", situación que en ningún momento fue objeto de análisis por parte de la AGIT, concluyéndose que la valoración efectuada no fue la más idónea puesto que demostramos que el SIN contaba con estos papeles de trabajo y que además determinaron el costo unitario de ventas, que los kardex cursantes en las pruebas, claramente evidencian un saldo final de existencias al 31 de diciembre de 2008, y de conocimiento de la AT conforme actas de recepción de 22 de junio de 2012, habiéndose cumplido de esta manera el inc. a) del art. 4 de la L. N° 843.

En base al D.S. N° 21060, la AT, no ha considerado que como propietario de la mercadería queda a mi libre albedrío el establecer el precio que yo crea conveniente a mis productos, tomando en cuenta diferentes factores de mercado y competencia además de mi costo de compra en el mercado de origen, sin que sea el SIN quien deba decidir sobre estos precios, como ocurrió en el presente caso, traduciéndose en la violación a mis derechos como el libre comercio, trabajo, seguridad privada, y determinación de precios conforme establece el art. 72 del D.S. N° 21060.

Respecto a la valoración de la prueba, cita las sentencias constitucionales S.C. N° 0577/2002-R de 20 de enero, SS.CC. Nos. 075/2004-R y 0301/2004-R.

Respecto a la determinación sobre base cierta, que se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos; señala que, contiene apreciación errónea de la prueba presentada ya que no efectuaron una valoración precisa tanto de las argumentos expuestos para desvirtuar la pretensión fiscal y las pruebas cursantes y presentadas tanto en etapa de la Administración Tributaria como en instancias de la Autoridad de Impugnación Tributaria, no habiendo existido un análisis legal; que los vehículos en cuestión fueron objeto de importación para uso y destino propio y que al establecer que no son de utilidad, fueron vendidos con la finalidad de recuperar lo invertido en la importación, prueba de ello es que no apropie el crédito fiscal, porque no corresponde a la actividad, como se señaló en el recurso de alzada, importación de vehículos usados que nunca fueron con fines comerciales o de lucro, a ese fin señala el balance, datos de la póliza y la actividad de la empresa, el IVA pagado a tiempo de desaduanizar y la transferencia de bienes inmuebles sujetos a registro.

Por último, señala que las multas por incumplimientos a deberes formales, se debe a que la documentación presentada fuera del plazo constituye contravención tributaria; lo cual es un error manifiesto, al confirmar este ilícito, por cuanto se entregó la documentación suficiente y necesaria conforme a la capacidad contributiva en los plazos previstos, a ese fin cita la S.C. N° 1724/2010, referente a la falta de requerimiento expreso de documentación por parte de la Administración Tributaria.

1.2 Petición.

Solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0159/2014 de 04 de febrero y, en consecuencia, se anule la R.D. N° 725/2013.

II. De la contestación a la demanda.

Que mediante memorial de fs. 129 a 133, se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su representante legal y respondió negativamente los argumentos de la demanda, reiterando y transcribiendo los fundamentos de la resolución jerárquica y señaló que se debe tener en cuenta lo previsto en el art. 43 del CTB, que establece los métodos para efectuar la determinación de la base imponible, a saber sobre base cierta y sobre base presunta; que la AT, el 01 de julio de 2012, notifico al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización y el requerimiento F4003 N° 00111608 con el que solicito la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA, F-200 E IT F-400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Debito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios, Pólizas de Importación, habiendo el sujeto pasivo presentado el F-150 en la gestión 2008 y que no cuenta con un inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa; mediante Requerimiento F-40003 N° 111715, la AT, solicito pólizas de importación, recibos de almacenaje, detalle de costos y margen de utilidad de otras importaciones, del cual el sujeto pasivo mediante nota el 23 de julio de 2012, informa que no se presentó documentos tales como planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las pólizas C-4629 Y c- 4270 y las minutas de venta de las 6 pólizas C4269, C-4270, C-9605, C-9607, C-9638 y C-996, documentos que señala le serán entregados cuando los tenga en su poder. Bajo esos antecedentes, está claro que el sujeto pasivo, omitió la presentación de toda la documentación solicitada en los requerimientos de información, específicamente los importados según Póliza de Importación DUI C-1049, determinándose a ese efecto sobre base presunta, que según los papeles de trabajo "detalle de costo total y unitario de otros productos", se registró la información en cuanto a cantidad, FOB, otros gastos y deducciones, CIF Frontera, CIF Aduana, IVA, GA, para la determinación del costo unitario de cada producto y con esta información del costo unitario se procedió a calcular el margen presunto de utilidad de los relojes y calculadoras y con ello el margen de utilidad de los otros productos, determinándose de esta manera el precio promedio, que multiplicado por la cantidad que se presumió vendida se calcularon los ingresos sobre base presunta, toda vez que no presento documentos que desvirtúen los cargos establecidos por el SIN, conforme establece el art. 80-II de la L. N° 2492.

Respecto a: "De igual manera existe una mala valoración de pruebas y error manifiesto ya que presentamos en la Autoridad General de Impugnación Tributaria prueba con juramento de reciente obtención..."; de lo cual señala, que, el art. 81 del CTB, establece que las pruebas se apreciarán cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse entre otras, aquellas que fueran ofrecidas fuera de plazo, salvo que demuestre que la omisión no fue por casusa propia; aspecto este que no fue probado por el contribuyente,

habiéndose incumplido de esta manera con lo dispuesto en el art. 81 de la norma citada. Ofrecimiento de prueba, que no es una simple formalidad, sino que precautela el derecho a un juicio contradictorio, que la dejadez de las partes no puede ser subsanada en la fase de impugnación, cuando el procedimiento administrativo exige que ambas actúen en igualdad de condiciones, oportunidades y posibilidades, que una situación contraria generaría una situación de indefensión.

En relación a: "Esta determinación sobre base cierta de igual manera contiene elementos de apreciación errónea de la prueba presentada ya que no efectuaron una valoración precisa tanto de los argumentos expuestos para desvirtuar al pretensión fiscal y las pruebas cursantes y presentadas ..."; señala que, de antecedentes se evidencia que como respaldo a sus observaciones sobre base cierta, la Administración Tributaria, elaboró el Papel de Trabajo "tabulación Pólizas de importación Vehículos", que muestra durante los periodos de verificación la importación de 11 vehículos importados de Bs 1.880.092.96; importe que luego de presentados los descargos -tabulación pólizas de importación vehículos a Bs 971.345.24; se evidencia que el argumento del contribuyente al señalar que no se dedica a la actividad de importación y venta de vehículos carece de sustento legal, siendo que el sujeto pasivo con esta actividad demuestra una habitualidad, como señala el inc. a) del art. 3 de la Ley 843, aspecto que fue demostrado por la AT.

Respecto a "... confirma reparos establecidos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos, es decir que los vehículos en cuestión fueron objeto de importación para uso y destino propio y que al establecer que no son de utilidad, fueron vendidos con la finalidad de recuperar lo invertido en la importación (...) al momento de adquirir este vehículo, fue con la idea de un uso particular, caso contrario hubiera consignado mi número e NIT en todos los instrumentos para poder obtener el crédito fiscal..."; al mismo indica, que, de una revisión de antecedentes como de la prueba adjunta por las partes, esta instancia jerárquica, no se evidenció documento alguno que permita corroborar lo afirmado por el contribuyente ahora demandante, ello demuestra el incumplimiento del art. 76 de la L. N° 2492- de igual manera sobre los documentos de importación del vehículo no cuentan con su NIT, dicho argumento del demandante no es prueba suficiente, de que evidencie que esa importación fue para uso particular, además que la apropiación o no del crédito fiscal IVA de la póliza de importación no inhibe al contribuyente de la obligación de la declaración de los ingresos percibidos y por ello el pago de los impuestos correspondientes por dicha actividad; que, en relación a la aplicación del principio de verdad material, el mismo sujeto pasivo debió aportar todos los medios físicos para respaldar su posición.

En relación al punto: "Destino debe enmarcarse a lo señalado por el art. 2 del D.S. N° 24054 y si el destino de ese pago debió ser consignado en el formulario 430 como señala la AGIT, este percance no es atribuible a mi persona por cuanto la liquidación y como corresponde fue practicada por la AT Municipal, quien debió direccionar el pago al TGN, como corresponde", expresa que, es un argumento sin respaldo normativo, indicar que el pago realizado por el IT conforme el art. 2 del D.S. N° 24054, corresponde a las transferencias eventuales de inmuebles y para los vehículos automotores, cuando estos hubiesen estado inscritos al momento de su transferencia en los registros municipales respectivos; que, conforme a la papel de trabajo "Después de Descargos - Tabulación Pólizas de Importación Vehicular", para la determinación del importe de venta de los 14 vehículos, se consideró el valor CIF Aduana, costo total conforme los detalles presentados por el contribuyente, crédito fiscal IVA, costo total + IVA, este último sobre el que se aplicó el 3% correspondiente a la utilidad para determinarse el ingreso total; que, el pago del IVA al momento de la nacionalización, tal cual sostiene el contribuyente, le da el derecho al crédito fiscal por el bien comprado del exterior, pero la venta del mismo cede la obligación al contribuyente del Débito Fiscal IVA, impuesto omitido.

Sobre el punto: "No se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se entregó la documentación suficiente y necesaria conforme a nuestra capacidad contributiva"; señala, que, el 01 de junio de 2012 la AT, notificó la Orden de Fiscalización 00120FE00143, además del Requerimiento F-40003 N° 111607, con el que solicitó la presentación de las Declaraciones Juradas del IVA F-200 e IT F-400, libro de ventas IVA, notas iscales de respaldo al Débito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, inventarios, pólizas de importación; y que el 25 de junio de 2012, Williams Julián Vega, mediante nota informa al SIN, que no se presentó el F-150 en la gestión 2008 y que no cuenta con un inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa, motivo por el cual la AT emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51929, por la presentación parcial de documentación solicitada mediante el formulario descrito, con una sanción de 1.500 UFV. Que mediante nota de 23 de julio de 2012, Williams Julian Vega, mediante nota informa que no se presentó documentos tales como planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las pólizas C-4269 y C-4270 y las Minutas de Venta de las 6 Pólizas C-4269, C-4270, C-9605, C-9607, C-9638 y C-996, motivo por el cual se emite el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 51930.

A más de lo señalado, respecto al fondo de la demanda, señala que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0159/2014 de 04 de febrero de 2014, desvirtuó lo esgrimido por el ahora demandante, para lo cual transcribe los numerales IV. 4.2, 4.3, 4.4, 4.5.

En síntesis de la revisión de la Resolución Jerárquica, se tiene que el acápite IV.4.4, "de la determinación sobre base presunta", expone claramente todas las causas por las cuales se procedió a la determinación sobre base presunta", por omisión de la información solicitada, además de explicarse porque no se consideró las pruebas presentadas como de reciente obtención.

Que como precedentes señala las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio distadas por el Tribunal Supremo de Justicia.

Por último el sujeto pasivo no observo o menciono algo sobre los acápites "IV.4.2. Sobre la motivación de la Resolución de Alzada" y "IV.4.3. Sobre la prescripción", lo que denota que el mismo demandante estaría consintiendo este último, no pudiendo ahora pretender la nulidad de un acto administrativo cuando el mismo demandante tácitamente está aceptando una parte de la misma resolución que impugna. Asimismo cita el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3, AGIT-RJ 0343/2009, AGIT-RJ 0346/2014, AGIT-RJ 0539/2014, que refieren a la obligación de pago del IVA por el sujeto pasivo, así como la jurisprudencia Sentencia N° 238/2013 de 05 de julio de 2013, N° 510/2013 de 27 de noviembre de 2013 y S.C. N° 1642/2010-R de 15 de octubre de 2010.

2.1. Petición.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados, solicitó se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Willians Julian Vega Orellana, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIR-RJ 0159/2014 de 4 de febrero.

III Contestación del tercero interesado.

La Administración Tributaria convocada al proceso como tercero interesado, se apersonó mediante memorial de fs. 87 a 93, en el que informó que sobre la misma resolución jerárquica interpuso demanda contenciosa administrativa cuyo expediente está signado como 433/2014. A continuación expuso los fundamentos de dicha demanda.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

1. Orden de Fiscalización 00120FE00146, emitida por la Administración Tributaria el 22 de mayo de 2012, con alcance a los hechos y/o elementos correspondientes al IVA y al Impuesto a las Transacciones, bajo modalidad de fiscalización parcial por los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008, se requirió al contribuyente Willians Julián Vega Orellana, la presentación de la siguiente documentación: Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libro de Ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobante de ingresos y egresos con respaldo, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), kárdex, inventarios y pólizas de importación (fs. 4 y 6 de la carpeta 4).

2. El 03 de julio de 2012, la Administración Tributaria notificó al contribuyente con el Requerimiento 111715, en el que ordena la presentación del respaldo de las importaciones de vehículos como ser pólizas de importación, recibidos de almacenaje, detalle de costos por vehículo importado y margen de utilidad, RUAT, contratos de venta de vehículos y/o minutas de transferencia, estructura de costos y margen de utilidad de otras importaciones (fs. 14 de la misma carpeta). El 23 de julio de 2012, fueron entregadas las veintidós pólizas con respaldos, minutas de transferencia y la estructura de costos por póliza de importación. En la misma fecha, el contribuyente con nota, dejó constancia de que no cursaban en su poder las planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera en relación a las Pólizas C-4269, C-4270 y las minutas de venta de seis pólizas C-4269, C-4270, C-9605, C-9607, C-9638 y C-996 (fs. 20 de la carpeta 4).

3. Informe SIN/GDLPZ/DF/SFVE/IF/4545/2012 de 7 de noviembre (fs. 407 a 419 de la carpeta 6), en el que la Administración Tributaria, señaló que:

El contribuyente tiene como gran actividad el comercio mayorista y como actividad principal: las ventas al por menor de otros productos en almacenes especializados, ventas al por mayor de metales, minerales metalíferos y radioactivos, importación y exportación.

Que la Orden de Fiscalización fue generada con base en la información proporcionada por la Aduana Nacional de Bolivia y del SIRAT respecto a los cien mayores importadores ocasionales/2008 que habitualmente importan mercadería para comercializarla, detectándose indicios de venta sin la emisión de la nota fiscal correspondiente.

Que debido a que la presentación de la documentación fue parcial, la fiscalización fue realizada sobre base cierta y presunta, utilizando los métodos correspondientes.

En cuanto a otros procedimientos, reportó que se había determinado el costo promedio por producto de acuerdo a la Póliza de Importación C1049, así como el precio promedio por producto. También se había determinado el margen de utilidad para relojes y calculadoras en relación a las unidades vendidas por periodo y los ingresos percibidos por cada periodo.

Sobre la determinación de ingresos por periodo sobre base presunta, se establecieron ingresos por venta de otros productos utilizando el precio promedio de venta, determinando el costo de los productos importados, las unidades vendidas de otros productos durante la gestión 2008 y el precio de ventas y margen de utilidad. También se determinaron los ingresos por producto y periodo.

4. Con ese antecedente, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVENC/00966/2012 de 07 de noviembre, que estableció una deuda tributaria sobre base cierta de 501.560 UFV, equivalente a Bs 897.548.- que incluye tributo omitido, interés, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales por IVA e IT de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 y sobre base presunta la suma de 76.307 UFV equivalente a Bs 136.555, que igualmente, incluye el tributo omitido y accesorios (fs. 421-433 de la carpeta 6).

5. R.D. N° 17-00714-13, que determinó una deuda tributaria de 158.194 UFV equivalente a Bs. 291.357, sobre base cierta y un importe de 64.163 UFV, equivalente a Bs. 118.172 sobre base presunta (fs. 502-526 de la misma carpeta 6).

6. Recurso de alzada por el contribuyente, habiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitido la Resolución ARIT-LPZ/RA 1126/2016 de 04 de febrero, que revocó parcialmente la Resolución Determinativa dejando sin efecto el tributo sobre base cierta de Bs 3.289.- por IVA y Bs 759.- por IT, resolución que fue impugnada.

7. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0159/2014 de 04 de febrero, mediante el cual confirma la Resolución ARIT-LPZ/ RA 1126/2013 de 04 de noviembre.

V. Problema jurídico planteado.

Del análisis y compulsas de los antecedentes del proceso, en relación con los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se desprende que el objeto de la problemática planteada se circunscribe en determinar si la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0159/2014, consideró y/o valoró la prueba presentada por el sujeto pasivo, conforme cursa en acta de 22 de junio de 2012, referente a la DUI C-1049, para efectos de haberse determinado la deuda tributaria sobre base presunta.

A ese fin corresponde a este Tribunal referirse solo al punto de controversia, sin ingresar en el fondo de los demás argumentos formulados por el sujeto pasivo, toda vez que del análisis de lo señalado por el demandante, corresponde puntualizar que la naturaleza del proceso contencioso administrativo, tiene por objeto el control de legalidad de los actos ejercitados en la sede administrativa, siendo necesario que el demandante cumpla mínimamente con la carga argumentativa de puntualizar y desarrollar desde su punto de vista, cada uno de los elementos que podrían tornar nula la resolución o procedimiento sometido a ese control, o que disposición normativa se hubiera vulnerado, sin que la repetición o copia de argumentos en sede administrativa, supla la carga argumentativa necesaria para que se efectúe, siendo que el principio de verdad material, no puede reemplazar los actos que por el principio dispositivo le corresponde a la parte demandante. En ese sentido, siendo que el demandante alega que no se procedió a realizar una correcta determinación sobre base cierta de los ingresos no declarados por la venta de vehículos y que no correspondía la multas por incumplimientos a deberes formales por presentar documentación fuera de plazo, etc., se encuentran faltos de los requisitos señalados precedentemente, no habiendo argumentado el derecho supuestamente vulnerado, por el contrario constituyen una queja general, sin que sea posible en base a lo argumentado el análisis que pretende la parte actora, sin que se pueda determinar violación al debido proceso en virtud de que el ahora demandante ha activado todos los sistemas recursivos previstos por la norma tributaria y el procedimiento administrativo en resguardo de sus derechos.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Una vez reconocida la competencia de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera para la resolución de este tipo de controversias, en el marco de lo establecido por el art. 2 de la L. N° 620 del 31 de diciembre de 2014 en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la disposición final tercera de la L. N° 439 (Cód. Proc. Civ.), que establece: "De conformidad a lo previsto por la disposición transitoria décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y resultante de los contratos, negociaciones y concesiones del poder ejecutivo y contencioso administrativo a que diere lugar las resoluciones del poder ejecutivo, hasta que sean regulados por ley como jurisdicción especializada" y; tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En relación al punto referido a determinar si la resolución de recurso jerárquico impugnada, valoró o no las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, en cuanto a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, se debe establecer lo siguiente:

Que el art. 74 de la L. N° 2492, en cuanto a los principios, normas principales y supletorias, señala:

Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

2. Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios del derecho procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del código de procedimiento civil y del código de procedimiento penal, según corresponda.

Es así que el art. 76 de la misma ley en cuanto a la carga de la prueba señala:

"En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria".

El art. 77 de la referida norma, en cuanto a los medios de prueba indica: I.- Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Finalmente el art. 81 de la L. N° 2492, en cuanto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, señala: Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

La L. N° 2341 o de Procedimiento Administrativo (LPA), señala: art. 4. (Principios Generales de la Actividad Administrativa). La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil.

La L. N° 3092, en su art. 200°.- (Principios) Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo. Asimismo resulta necesario establecer la determinación de la base imponible sobre base cierta:

Que el art. 42 del Cód. Trib., señala "La base imponible o gravable es la unidad de medida, valor, o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

En ese sentido el art. 43 de la L. N° 2492, respecto a los métodos de determinación de la base imponible, prevé: "métodos de determinación de la Base Imponible". La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. "Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo". II. "sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente". III. "cuando la ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda.

En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el título II del presente código".

En el caso de autos, del análisis del caso concreto en el marco de la normativa legal precedentemente expuesta, conforme y desde la Constitución Política del Estado, en este nuevo modelo Social de Derecho, se procede a establecer que, de antecedentes, se tiene que, el sujeto pasivo, no presentó toda la documentación solicitada por la AT mediante el Requerimiento 111715, habiendo presentado parte de la documentación consistente en Veintidós Pólizas con respaldos, minutas de transferencia y la estructura de costos por póliza de importación, y que mediante nota de 23 de julio de 2012, dejó constancia de que no cursaban en su poder las planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera en relación a las pólizas C-4269, C-4270, C-1049 y las minutas de venta de seis pólizas C-429, C-4270, C-9605, C-9638 y C-996, conforme cursa a fs. 20 de la carpeta 4. Aspecto este que no fue tomado en cuenta por la administración tributaria, habiéndose emitido consecuentemente la vista de cargo y posterior R.D. N° 17-00714-13, que determino una deuda tributaria de 158.194 UFV equivalente a Bs 291.357.- sobre base cierta y un importe de 64.163 UFV equivalente a Bs 118.172.- sobre base presunta, misma que fue recurrida en alzada, y posteriormente en jerárquico, en el cual el sujeto pasivo, presentó prueba de reciente obtención consistentes en la Póliza de Importación DUI C-1049 y facturas de ventas, cursante a fs. 188 a 226 de antecedentes de la AGIT, con el fin de desvirtuar los cargos alegados, documentos que no fueron valorados, a más de haber sido presentados bajo juramento de reciente obtención, habiendo omitido probar que la falta de presentación no fue por causa propia, aspecto este también señalado por la Resolución Jerárquica en sus numerales xxviii, xxix, XXX consignadas en las páginas 41 y 42, afirmación esta, que contradice lo señalado precedentemente respecto a la valoración de la prueba, debiendo en definitiva imperar la búsqueda de la realidad de los hechos a través de la verdad material, dejando a un lado el formalismo, y prevaleciendo el principio este, que se encuentra plasmado en el art. 180 de la C.P.E., toda vez que la valoración de la prueba, es de tal relevancia que tiene como fin conocer el mérito que pueda deducirse de su contenido destinada a establecer la eficacia conviccional de los elementos de prueba aportados, es decir buscar la realidad de los hechos, de ahí que toda resolución administrativa que resuelve una controversia debe necesariamente valorar de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles el valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada, lo que no implica una vulneración a la norma, al contrario se debe dejar de lado los formalismos rigurosos, siempre en aplicación de los principios constitucionales como el progresivo y de verdad material previstos en los art. 13-1 y 180 de la C.P.E.

En el caso de análisis, se observa que la resolución jerárquica impugnada no hace ninguna valoración de la prueba aportada, ni cuál es el valor que da la autoridad de impugnación regional, a más de limitarse en indicar que al no haber sido presentada, dentro del plazo y que el hecho de haberse realizado el juramento de reciente obtención no constituye una excepción, que permita presentar prueba fuera del plazo, en definitiva no hace ninguna valoración de la prueba para confirmar la determinación de la base imponible sobre base presunta.

Por lo expuesto, se concluye que habiéndose evidenciado que la Resolución Impugnada no realizó la valoración de la prueba aportada por Willians Julián Vega Orellana, se ha infringido la tutela jurisdiccional eficaz conforme a los postulados constitucionales del nuevo modelo social de derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda impetrada por Willians Julian Orellana, y consecuentemente ANULA EN PARTE la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0159/2014 del 04 de febrero, en lo referente a la determinación sobre base presunta respecto a la DUI-1049, disponiendo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita nueva resolución procediendo a valorar la prueba aportada por el sujeto pasivo; manteniéndose subsistente en todo lo demás la resolución jerárquica.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



582

Club Social Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Cochabamba

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Club Social Cochabamba, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 31 a 38, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 0466/2014 de 24 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 68 a 79, réplica de fs. 83 a 85, dúplica de fs. 89 a 90, apersonamiento del tercero interesado de fs. 155 a 157, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0466/2014 de 24 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmo la Resolución de recurso de Alzada ARIT/CBA 0580/2013 de 16 de diciembre, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dentro del recurso de alzada interpuesto por el Club Social Cochabamba, aspecto que dio lugar a que se mantenga firme y subsistente la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa DIR N° 732/2013; lo que hubiera lesionado los legítimos intereses del Club Social, causándole un grave perjuicio, por lo que en su condición de persona jurídica perjudicada, se encontraría plenamente habilitada para interponer la presente demanda contenciosa administrativa en resguardo de sus propios intereses que estarían siendo vulnerados por la determinación de la Autoridad ahora demandada.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Respecto al debido proceso, manifiesta que el art. 115 y el 180 de la C.P.E. garantizan a favor de las personas el derecho al justo y debido proceso, si bien las actuaciones de la administración se presumen legítimas conforme al art. 65 de la L. N° 2492, dicha presunción es de naturaleza iuris tantum, vale decir que admite prueba en contrario, en consecuencia el procedimiento de verificación en aplicación del num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, debe garantizar a favor del contribuyente la sujeción a las reglas del debido proceso y en virtud del num. 1 del art. 74 de la ley antes citada, los procedimientos tributarios y administrativos se encuentran sujetos la Ley a los principios del derecho administrativo, determinados en el art. 4 N° 2341.

Indica que la nulidad del procedimiento de fiscalización en razón a la vulneración a la garantía constitucional del non bis in ídem, se relaciona en el presente caso, a que durante la tramitación del recurso jerárquico se ha probado de manera irrefutable que han existido dos procedimientos de fiscalización sobre el mismo contribuyente, el mismo impuesto, las gestiones fiscales y el mismo bien inmueble, aspecto que en definitiva perfecciona los elementos constitutivos del "non bis art. 17 de la C.P.E., como también hace referencia al art. 93-111 de la L. N° 2492.

Respecto a la nulidad del procedimiento de fiscalización como consecuencia de la utilización del método de determinación sobre Código base presunta, y haciendo referencia a lo establecido en el art. 92 del Tributario Boliviano, indica que la determinación del IPBI adquiere la forma mixta conforme al num. 3) del art. 93 de la L. N° 2492, o que el elemento esencial que permite a la administración tributaria determinar la obligación fiscal de manera directa e induditable (sobre base cierta) son los estados financieros del contribuyente, y cuando se desarrolla un procedimiento de determinación de oficio por parte del sujeto pasivo la regla general contenida en el num. III) del art. 43 de 2492, es que la determinación se realice sobre base cierta, conforme así lo establece el art. 44 de la norma antes mencionada.

Que en el memorial de pruebas de reciente obtención y en la audiencia de presentación de alegatos orales en conclusiones el Club Social demostró que la dirección de recaudaciones, contaba con los estados financieros del sujeto pasivo, que en la cuenta de activos fijos, consigna el precio del bien inmueble objeto de la presente acción, en tal sentido, la administración de tributaria no puede justificar la aplicación del método ultima ratio cuando contaba en su poder elementos directos Lo que le permitían determinar la materia imponible sobre base evidenciaria en el presente caso, que la Dirección de Recaudaciones, a pesar de que contaba con estados financieros del Club Social, estaba obligado a aplicar el método de terminación sobre base cierta conforme a los arts. 43 y 44 de la L. N° 2492, y no aplicar indebidamente el método de terminación sobre base presunta.

Señala que los actos de la administración pública deben enmarcarse legalidad y en el ordenamiento jurídico vigente, en observancia del principio de legalidad y del principio de sometimiento pleno a la Ley, contenidos en el art. 4 de la L. N° 2341, principios bajo los cuales deben encuadrarse las actuaciones de la administración tributaria.

Que el Código Tributario Boliviano ha establecido clara y expresamente que la ausencia de los requisitos esenciales, entre los cuales se encuentran los fundamentos de hecho y derecho, vicieren de nulidad la resolución de determinativa, circunstancia que se encuadra dentro de los incs. c), d) y e) del art. 35 de la L. N° 2341, aspectos de relevancia jurídica que inexorablemente derivan en que el acto administrativo emitido por la Dirección de Recaudaciones, sea declarado nulo de pleno derecho, toda vez que no se fundamenta de manera correcta la legitimación de la aplicación del método sobre base presunta.

Final mente denuncia la prescripción de las facultades de investigación, control y fiscalización de la Administración Tributaria, en tal sentido, el art. 59 de la L. N° 2492, señala que a los cuatro años las facultades de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas, plazo que puede ampliarse a siete años por situaciones previstas en la citada norma, el computo de la prescripción en virtud del art. 60 de la L. N° 2492, se computa a partir del 01 de enero del año calendario siguiente de aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo. En tal sentido, las facultades de fiscalización de la Dirección de Recaudaciones por los periodos fiscales 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 del IPBI se encontraban totalmente prescritas al 24 de julio de 2012, fecha en la que se notificó la Orden de Fiscalización N° 577/2012.

Que el elemento objetivo sustancial constitutivo de la contravención, es la existencia de una deuda tributaria (total o parcial) que ha dejado de ser empozada a favor del fisco por acción u omisión, lo contrario, la inexistencia de una deuda tributaria tal como se evidencia en el presente caso como consecuencia de la nulidad de obrados, deriva en la inexistencia de la sanción tributaria por omisión de pago, por el simple hecho de que no se ha configurado los elementos constitutivos del tipo de la citada contravención.

1.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo, aspecto que incluye hasta la notificación de la Orden de Fiscalización N° 577/2012 de 24 de julio, practicada por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 01 de octubre de 2014, cursante de fs. 68 a 79, bajo las ss., argumentos:

Señala que en antecedentes administrativos no cursa ningún memorial del Club Social Cochabamba y tampoco cursa ningún balance o estados financieros presuntamente presentados por el demandante Club Social a la Alcaldía Municipal de Cochabamba tal y como asegura en su demanda, siendo que existe un acta de incumplimiento cursante a fs. 34 de antecedentes administrativos que asegura el incumplimiento con el requerimiento de documentación, y de la presentación del detalle de documentación del Club Social no existe evidencia de la misma, motivo por el cual la Administración Tributaria emitió el acta de incumplimiento, en el cual hace constar que no presento la documentación requerida y que el contribuyente habiendo sido notificado con la vista de cargo tampoco hechos que puedan ser conocidos por los tribunales nacionales producirá efecto de cosa juzgada. "El principio -como quedó precisado- no sólo tiene aplicación protectiva en materia penal, sino también en materia administrativa, cuando se imponen sanciones por contravenciones cometidas contra la Administración en el ámbito de sus diferentes sectores (contravenciones al medio ambiente, al Código Tributario Boliviano, a la Ley General de Aduanas, etc.), en las cuales, si existe identidad en el hecho, en los sujetos y en el fundamento, no es posible imponer una nueva sanción, siendo aplicable el principio non bis in ídem" (S.C. N° 506/2005-R de 10 de mayo). Por otro lado, el art. 42 de la L. N° 2492, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 de la citada L. N° 2492, que señala: "La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación".

Los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, que en lo referente a las facultades de la Administración Tributaria de Control, Verificación, Fiscalización e Investigación y la obligación de ejercerlas, dice: "La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación (...) 1) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios". Es también conveniente citar algunas de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo establecidas en el art. 70 de la L. N° 2492, vinculadas al presente caso; entre éstas: "1) Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria; 4) Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas; 6) Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones".

Así también se debe considerar, que la prescripción, "es una categoría general del derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace" (García Novoa Cesar, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y a decir de este autor, "su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro." En materia tributaria "es un instrumento de seguridad

jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás" (..) "la razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cual es la inactividad del titular de la acción" (Derecho Tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, página 262).

Ingresando al análisis de las controversias planteadas, respecto a la supuesta nulidad del procedimiento de fiscalización por la vulneración del principio non bis in ídem, como la doctrina y jurisprudencia transcrita precedentemente refiere que este principio se basa en la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos, en el presente caso, a decir del demandante, acusa que durante la tramitación del recurso jerárquico se habría probado que han existido dos procedimientos de fiscalización sobre el mismo contribuyente, el mismo impuesto, las mismas gestiones fiscales y el mismo bien inmueble, aspecto que en definitiva perfecciona los elementos constitutivos del "non bis in ídem" conforme al art. 17 de la C.P.E., como también hace referencia al art. 93-111 de la L. N° 2492. De la lectura de la Resolución Determinativa N° 732/2013 de 01 de julio, cursante a fs. 1 a 8 del anexo 1, se evidencia que el proceso de fiscalización de las obligaciones tributaria del Club Social Cochabamba, se realizó únicamente del inmueble con registro N° 131026, ubicado en Noreste Calle C. España N° 313, por el pago de sus Impuestos a la Propiedad de Bienes Inmuebles de las gestiones 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, que por el método de base presunta se determinó la obligación tributaria del contribuyente, reflejado en cuadros que detallan dichas deudas que en los dos primeros cuadros muestra la determinación de las obligaciones tributarias, siendo que en los otros dos cuadros la multa por evasión de pago, lo cual no se puede considerar como una doble fiscalización, ya que de los montos determinados por el tributo omitido y la multa estos se basan en la fiscalización de un solo contribuyente, un inmueble y las gestiones detalladas a fiscalizar, por lo que no existe tal vulneración del principio non bis in ídem como el demandante afirma.

En relación a la nulidad del procedimiento por el método de determinación sobre base presunta utilizado, según consta de obrados (fs. 5 anexo 3) que una vez notificado el representante legal del Club Social Cochabamba con la Orden de Fiscalización 577 en el que anuncia el inicio de la fiscalización y además solicita la presentación de documentación respaldatoria al contribuyente, lo cual no fue cumplido según el acta de incumplimiento (fs. 34 del anexo 3), por lo que la Administración Tributaria Municipal en aplicación de los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, utilizando las atribuciones que le franquea la Ley verificó e investigó los datos del padrón del contribuyente que pudiera servirle para la determinación de la deuda tributaria del Club Social Cochabamba, es así que tomando como base imponible el valor en tablas, efectuó la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta, ya que el art. 43-II de la L. N° 2492, establece:

"en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación", por lo que la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta utilizada en el presente caso fue la correcta.

Con relación a que si las facultades de investigación, control y fiscalización de la Administración Tributaria Municipal prescribieron, en aplicación del principio de congruencia, las resoluciones deben ceñirse con base en los puntos impugnados, es decir, que para la consideración del o los hechos impugnados estos deben haber sido inicialmente denunciado, así lo define la S.C. N°1475/2013 de 22 de agosto, que señala: "la congruencia como principio característico del debido proceso, entendido en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva; sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia del contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan este razonamiento que llevo a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".

De lo mencionado precedentemente, en el caso de autos, el argumento de la prescripción no se observa que se haya planteado en recurso de alzada, como en recurso jerárquico, y siendo un argumento nuevo, este Tribunal en resguardo del principio de congruencia no puede pasar a analizarlo, además de que su análisis haría incurrir en per saltum.

V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pcto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consecuentemente se mantiene firme subsisten la

Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0466/2014 de 24 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



583

**Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. c/
Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 58 a 63 de obrados, en la que impugna la R.M. N° 282/14 de 06 de mayo de 2014, pronunciada por el Ministerio del Trabajo, Empleo y Previsión Social (MTEyPS); la providencia de admisión de fs. 68, la contestación de Oscar Gonzalo Barrientos Jiménez, Willan Cristian Baptista Noya, Daniel Loayza Torrez, Iván Paco Ansallanque apoderados legales de Daniel Santalla Torrez, Ministro del Trabajo Empleo y Previsión Social, de fs. 72 a 75 y del tercero interesado de fs. 129 a 131; los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio Poder N° 3731/2013 de 07 de octubre, en representación de la Empresa Pública Social de Agua y Saneamiento S.A. (EPSAS) se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la R.M. N° 282/14 de 06 de mayo de 2014, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere que el ex trabajador Clemente Valeriano Copa fue despedido de EPSAS S.A. por incumplimiento del contrato de trabajo y en aplicación de las causales establecidas en el Reglamento Interno del Trabajo de la empresa, aplicado de conformidad al inc. e) del art. 9 del D.R.L.G.T., así se materializó por el Memorandum de desvinculación EPSAS S.A. INTERV/DRH/323/2013 de 17 de octubre.

Que la Inspectoría del Trabajo y la Jefatura Departamental del Trabajo, emitieron la conminatoria J.D.T.L.P./D.S. N° 495/EOP/N° 053/2013 exponiendo la no existencia de Reglamento de Trabajo de EPSAS S.A. y que la R.M. N° 336/02 de 03 de septiembre, no es válido o legal. A tal efecto, considera el demandante que la valoración jurídica sobre si un reglamento existe o no o si está vigente, merece un tratamiento ante la autoridad laboral judicial, en razón de que su tratamiento es un hecho controvertido, conforme lo disponen los arts. 1, 8, 9 y 43 del Cód. Proc. Trab.; por lo que indica que el procedimiento imprimido por el Ministerio del Trabajo es atentatorio al debido proceso, la seguridad y tutela jurídica efectiva.

En cuanto a la valoración de la prueba, a efectos de ratificar como causal de despido justificado, refiere que tanto la Nota del 30 de abril de 2013, por la que denuncia que efectúan trabajadoras de la Empresa EPSAS contra Clemente Valeriano Copa ante el Defensor del Pueblo por Discriminación; como las Copias legalizadas del Proceso Administrativo Interno ante el Ministerio del Trabajo Empleo y Previsión Social; de forma presunta demuestran que Clemente Valeriano ha sido despedido justificadamente; mismas que no han sido consideradas imparcialmente, puesto que el Ministerio del Trabajo Empleo y Previsión Social no tiene la facultad de valorar pruebas, ni mucho menos tratar la reincorporación del ex trabajador, estando para ello la judicatura laboral, siendo además los hechos controvertidos, situación por la que se debió declinar competencia.

Concluye señalando que la R.M. N° 282/14 que confirmó la R.A. N° 465-13 de 11 de diciembre de 2013, lesiona los legítimos derechos de EPSAS S.A., en atención a que la conminatoria dispuesta por el Ministerio de Trabajo, en los alcances del D.S. N° 0495, no constituye una resolución que defina la situación laboral del trabajador, por cuanto el empleador puede impugnar esta determinación en la justicia ordinaria contenciosa administrativa-, y como consecuencia la resolución administrativa impugnada tenga que esperar que esa vía concluya y cuente con sentencia ejecutoriada para proceder a su ejecución, a tal efecto cita la S.C. N° 0702/2004-R, el Auto Supremo de Sala Plena N° 112/2008 de 16 de abril.

1.2. Petitorio de la demanda.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia declarar la nulidad de las Resoluciones N° 282/14 de 06 de mayo, 465/13 de 11 de diciembre y la conminatoria J.D.T.L.P./D.S. N° 0495/EOP/No.053/2013 de 31 de octubre.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Por su parte, Oscar Gonzalo Barrientos Jiménez, Cristian Baptista Noya y Daniel Loayza Torrez, apoderados de Daniel Santalla Torrez, Ministro de Trabajo, Empleo y Previsión Social, luego del traslado corrido, contestan la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

El demandante sostiene que el Reglamento Interno de Personal de la Empresa Aguas del Illimani, aprobado por R.M. N° 336/2002 de 03 de septiembre es también el Reglamento Interno de Trabajo de EPSAS, intentando justificar que el despido que se practicó a Clemente Valeriano Copa fue en el marco de Dicho Reglamento. Al respecto manifiesta que EPSAS no puede pretender aplicar un reglamento interno que corresponde a otra razón social "Aguas del Illimani". Asimismo EPSAS no socializó a los trabajadores dicho documento en ocasión de su formal incorporación, al suscribirse el respectivo contrato individual de trabajo, en consecuencia el Sr. Copa desconocía el contenido de dicho documento lo cual vulnera el derecho a la defensa y el principio constitucional del debido proceso, ya que el trabajador debe conocer cuáles son sus derechos y obligaciones que conductas son consideradas infracciones así como el grado de gravedad de las mismas.

Asimismo EPSAS considera como pruebas que justifiquen el despido del Sr. Copa, notas sin adjuntar ningún pronunciamiento de alguna autoridad disciplinaria o del Defensor del Pueblo, que demuestre alguna falta o contravención, lo que demuestra que EPSAS procedió a la desvinculación laboral del trabajador sin ninguna causal justificada por el art. 16 de la L.G.T., y 9 de su D.R.L.G.T., lo que vulnera el principio de continuidad laboral que instituye la estabilidad en el puesto de trabajo.

Refiere que la Resolución Ministerial impugnada en sus fundamentos jurídicos determina que el despido del trabajador se debería a denuncias de acoso laboral, discriminación y vías de hecho, aspectos que según el empleador serían causales de despido legales en apego a su reglamento, hecho que es atentatorio al principio del debido proceso, presunción de inocencia y derecho a la defensa previstos en el parág. II del art. 115 de la C.P.E., siendo que las simples denuncias sin previa comprobación ante autoridad competente, no surten efecto ni pueden causar estado al no tener la calidad de cosa juzgada.

En cuanto a lo manifestado de no corresponder al Ministerio del Trabajo valorar prueba, ni tratar el tema de la reincorporación del ex trabajador, estando para ello la judicatura laboral; manifiesta que el A.S. N° 185 de 23 de abril de 2013 sentó jurisprudencia reconociendo la competencia a la instancia administrativa como es el Ministerio del Trabajo Empleo y Previsión Social, para conocer sobre solicitudes de reincorporación de las trabajadoras y los trabajadores que llegan a esas instancias administrativas.

Por último en cuanto a la solitud de EPSAS S.A. inherente a la suspensión de la conminatoria de reincorporación, manifiesta que no corresponde considerando que el D.S. N° 0495 de 01 de mayo de 2010, establece que de la conminatoria es obligatoria en su cumplimiento a partir de su notificación y únicamente podrá ser impugnada en la vía judicial, cuya interposición no implica la suspensión de la ejecución.

11.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por EPSAS SA, manteniendo firme y subsistente la R.M. N° 282/14 de 06 de mayo.

III. Contestación a la demanda del tercero interesado.

III.1. Así también, Clemente Valeriano Copa, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Haciendo referencia a los DD.SS. N° 21060, 22407, 28699 y 0495 y la cita de jurisprudencia constitucional S.C. N° 1216/2013-L de 04 de octubre de 2013, refiere que no es viable que en la vía contenciosa administrativa se intente un proceso de pago de beneficios sociales cuando no corresponde, por lo que solicita se desestime la acción interpuesta.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

Clemente Valeriano Copa en 17 de octubre de 2013, presentó denuncia contra la EPSAS S.A., señalando que en 17 de octubre de 2013 de forma sorpresiva la empresa le había extendido el Memorandum de despido N° 232/2013, acusándolo de infracción al Reglamento Interno, sin antes habersele demostrado mediante prueba ni fundamento, razón por la cual solicitó su reincorporación.

En 24 de octubre de 2013 se llevó a cabo la audiencia de conciliación, en la cual el denunciante ratifica su solicitud, pero la parte empleadora argumentó que el Sr. Copa fue desvinculado de la Empresa porque en su contra existían denuncias por hostigamiento a sus compañeros, además de otras denuncias del Ministerio de Culturas, Defensor del Pueblo y Derechos Humanos, quienes piden se tome acciones por hostigamiento, discriminación y racismo, razón por la cual indica que no se conciliara ante la existencia de hechos controvertidos y solicita se derive a estrados judiciales.

De los antecedentes expuestos la Inspectora del Trabajo, sugiere emitir la Conminatoria de Reincorporación a la parte empleadora de acuerdo a los alcances de los DD.SS. Nos. 28699 y 0495, además de la R.M. N° 868/10 de 25 de octubre y A.S. N° 43 de 04 de febrero de 2011 a favor del trabajador Clemente Valeriano Copa.

Que mediante Conminatoria J.D.T.L.P/D.S. N° 0495/EOP/N° 053/2013, la Jefatura Departamental de Trabajo de La Paz conmina a la reincorporación inmediata de Clemente Copa a su fuente laboral en EPSAS S.A., al mismo puesto que ocupaba al momento del despido injustificado, más el pago de salarios devengados y demás derechos sociales.

Que mediante Memorial de 12 de noviembre de 2013, EPSAS S.A. interpone recurso de revocatoria contra la conminatoria J.D.T.L.P/D.S. N° 0495/EOP/N° 053/2013 de 31 de octubre de 2013, resuelto mediante R.A. N° 465-13 de 11 de diciembre de 2013 por la Jefatura Departamental de Trabajo de La Paz, que dispone confirmar la Conminatoria J.D.T.L.P/D.S. N° 0495/EOP/N° 053/2013 de 31 de octubre de 2013, que dispone la reincorporación de trabajador, y consiguientemente rechaza el recurso de revocatoria interpuesto por Marcel Humberto Claure Quezada representante de EPSAS S.A.

Que mediante memorial de 30 de diciembre de 2013 el interventor EPSAS S.A. interpone Recurso Jerárquico contra la R.A. N° 465-13 de 11 de diciembre de 2013, bajo los mismos fundamentos expresados en el recurso de revocatoria de 12 de noviembre de 2013, solicitando que se defina y sustancie el fondo del asunto disponiendo la revocatoria de la conminatoria J.D.T.L.P./D.S. N° 495/EOP/ N° 053/2013 de 31 de octubre de 2013. Dicho recurso fue resuelto por el Ministerio de Trabajo Empleo y Previsión Social por R.M. N° 282/14 de 06 de mayo que dispone confirmar la conminatoria de reincorporación J.D.T.L.P./D.S. N° 0495/ EOP/ N° 053/2013 de 31 de octubre, que dispone la reincorporación inmediata del Sr. Clemente Valeriano Copa y consiguientemente rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por Marcel Humberto Claire Quezada en representación legal de EPSAS S.A.

Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

1. Si es justificado el despido de Clemente Valeriano Copa de EPSAS SA por incumplimiento del contrato de trabajo, en aplicación de las causales establecidas en el Reglamento Interno del Trabajo de la empresa, aplicado de conformidad al inc. e) del art. 9 del DR-LGT. 2. Si el Ministerio del Trabajo es competente para conocer las reincorporaciones laborales, que en criterio del demandante es competencia de la jurisdicción ordinaria laboral. 3. Si la R.M. N° 282/ 14 que confirmó la R.A. N° 465-13, no constituye una resolución definitiva posible de ejecutar ante la interposición de una demanda contenciosa administrativa.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

A objeto de ingresar a resolver los puntos de controversia planteados, es pertinente referirnos en principio al segundo punto, para determinar si el Ministerio del Trabajo es competente para conocer la reincorporación laboral, y así poder recién resolver los otros cuestionamientos.

VI.1. En ese entendido con referencia al punto 2.) Si el Ministerio del Trabajo es competente para conocer las reincorporaciones laborales, que en criterio del demandante es competencia de la jurisdicción ordinaria laboral; se tiene, que de conformidad al art. 50 de la C.P.E., "el Estado, mediante tribunales y organismos administrativos especializados, resolverá todos los conflictos emergentes de las relaciones laborales entre empleadores y trabajadores, incluidos los de la seguridad industrial y los de la seguridad social".

Asimismo, el D.S. N° 29894 en su art. 86 establece las atribuciones del MTEyPS, que en sus incs. d), g) y s) establecen:

d) Promover y garantizar el acceso al trabajo e inamovilidad laboral de las mujeres en estado de embarazo y del progenitor, hasta que la hija o el hijo cumpla un año de edad. g) Prevenir y resolver los conflictos individuales y colectivos emergentes de las relaciones laborales. s) Promover y vigilar el cumplimiento de la legislación nacional y los convenios internacionales en materia de su competencia.

Así también el D.S. N° 0495 de 01 de mayo de 2010, señala en su art. 10; cuando el trabajador sea despedido por causas no contempladas en el art. 16 de la L.G.T., podrá optar por el pago de los beneficios sociales o por su reincorporación. El parág. III de la misma norma, señala que en caso de que el trabajador opte por su reincorporación, podrá recurrir a este efecto ante el Ministerio de Trabajo, donde una vez probado el despido injustificado, se dispondrá la inmediata reincorporación al mismo puesto que ocupaba al momento del despido, más el pago de los salarios devengados y demás derechos sociales actualizados a la fecha de pago. En caso de negativa del empleador, el Ministerio de Trabajo Empleo y Previsión Social impondrá multa por infracción a leyes sociales, pudiendo el trabajador iniciar la demanda de Reincorporación ante el Juez del Trabajo y Seguridad Social con la prueba del despido injustificado expedida por el Ministerio antes referido.

Como se podrá advertir, las normas citadas precedentemente, reconocen la competencia a la instancia administrativa, como es el Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social, para conocer sobre solicitudes de reincorporación de las trabajadoras y los trabajadores que llegan a esas instancias administrativas, entendimiento que fue asumido en los AA.SS. Nos. 185/2013 de 25 de abril, 545/2015 de 04 de agosto entre otros; y que conforme a los antecedentes, en el presente caso, fue cumplida por el trabajador quien acudió a estas instancias ante el despido efectuado por EPSAS SA; en consecuencia es errónea la interpretación de la empresa demandante, quien pretende desconocer la competencia otorgada por la normativa en materia laboral al Ministerio del Trabajo.

VI.2. Ahora bien, reconocida la competencia del Ministerio del Trabajo, se pasa a verificar el punto 1. Si es justificado el despido de Clemente Valeriano Copa de EPSAS SA por incumplimiento del contrato de trabajo, en aplicación de las causales establecidas en el Reglamento Interno del Trabajo de la empresa, aplicado de conformidad al inc. e) del art. 9 del DR-LG, o sea, la legalidad o ilegalidad del despido. Conforme lo señalado por la empresa demandante, el trabajador incumplió el contrato de trabajo y con aplicación de las causales establecidas en el Reglamento Interno del Trabajo de la empresa y el inc. e) del art. 9 del DRLGT, justificó la causal de su despido.

Conforme a ello, de los antecedentes administrativos se verificó que EPSAS S.A. el 17 de octubre de 2013, extendió el Memorandum de despido N° 323/2013 contra Clemente Valeriano Copa, acusándolo de infracción al Reglamento Interno de la Empresa, sin antes haberse demostrado mediante prueba ni fundamento los motivos del despido, por lo que el trabajador solicitó su reincorporación; situación que fue verificada por la Jefatura Departamental de Trabajo de La Paz, y que ante la advertencia de la inexistencia de norma válida que justifique la desvinculación del trabajador, dispuso la conminatoria de reincorporación a EPSAS SA, situación confirmada por el Ministerio del Trabajo.

Con base en esos hechos; es pertinente referirse al art. 115-11 de la C.P.E., que señala: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta y oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones". En base a esta normativa constitucional correspondía a la empresa EPSAS SA ahora demandante, llevar adelante el proceso administrativo interno de manera previa a su destitución, sobre la base de un Reglamento Interno propio de la Empresa (EPSAS SA) y no así de otra razón social como es Aguas del Illimani; que para la vigencia de un Reglamento se requiere además de la aprobación de los trabajadores y posterior aprobación del Ministerio del Trabajo.

En el caso de autos, no se permitió al trabajador asumir defensa, ni la provisión de prueba conveniente, para que la comisión en un Sumario Administrativo califique si hubo o no incumplimiento del Reglamento Interno de la Empresa; pero de ninguna manera proceder directamente a su destitución como aconteció, que conforme a los hechos verificados, no existió sustento probatorio que justifique que el trabajador hubiera actuado incumpliendo su Reglamento Interno conforme el art. 9-e) del D.R.L.G.T., ni de las acusaciones vertidas en su contra; es más, conforme determinan el art. 48-11 de la C.P.E., referente al principio de inversión de la prueba, es obligación del empleador desvirtuar los fundamentos de la acción, situación que no sucedió en el caso presente, por ello al haber dispuesto su destitución de manera arbitraria conforme al razonamiento contenido en el Memorandum de fs. 149 del anexo, se actuó en franca vulneración de la normativa laboral, sobre todo del principio de continuidad y estabilidad laboral contenida en el art. 48-II y 49-III de la norma constitucional y 11 del D.S. N° 28699 de 01 de mayo de 2006; por lo que el Ministerio de Trabajo Empleo y Provisión Social al haber confirmado la R.A. N° 465-13 de 11 de diciembre y la Conminatoria J.D.T.L.P./D.S. N° 0495/EOP/N° 053/2013 de 31 de octubre, que dispuso la reincorporación del trabajador, obró correctamente garantizando la efectiva materialización de los derechos fundamentales del trabajador destituido, partiendo del principio pro homine, contenido en los arts. 5 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos; 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 13-IV y 256 de la C.P.E., como normas más favorables para la persona y sus derechos.

VI.3. Finalmente con relación al punto 3. Si la R.M. N° 282/14 que confirmó la R.A. N° 465-13, no constituye una resolución definitiva posible de ejecutar ante la interposición de una demanda contenciosa administrativa. El D.S. N° 495 de 01 de mayo de 2010, en su artículo único dispone que la conminatoria es obligatoria en su cumplimiento a partir de su notificación y únicamente podrá ser impugnada en la vía judicial, cuya interposición no implica la suspensión de su ejecución; en consecuencia es errónea la visión que tiene la empresa demandante, de pretender que el proceso contencioso administrativo irrumpa con la obligación de cumplir la conminatoria de reincorporación, de lo contrario, que se estaría atentando no sólo con la vulneración al derecho al trabajo que tiene el trabajador Clemente Valeriano Copa, sino la estabilidad del grupo familiar que depende del trabajador, de ahí que el derecho al trabajo constituye uno de los principales derechos humanos; por lo que de ninguna forma puede aplicarse la suspensión en su ejecución como pretende el demandante.

VI.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación del Ministerio de Trabajo Empleo y Previsión Social, no se encontró vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por EPSAS S.A. en atención a los fundamentos expuestos.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 58 a 63 de obrados, interpuesta por EPSAS S.A.; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la R.M. N° 282/14 de 06 de mayo de 2014, emitida por el Ministerio del Trabajo, Empleo y Previsión Social.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Isaac von Borries Ménde, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



584

**Industrias Duralit S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Industrias Duralit S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa y el memorial de subsanación de fs. 184 a 196 y fs. 202, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0364/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 203, la contestación de fs. 239 a 248 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 287 a 290 y 295 a 296, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda. Manifiesta, que como resultado de la verificación efectuada al crédito fiscal contenido en facturas declaradas en los períodos abril, mayo y Junio de 2010, la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) emitió la Vista de Cargo N° 29-00012-13 y posteriormente la Resolución Determinativa 17-00390-13 de 12 de agosto de 2012, determinando la existencia de una deuda tributaria en su contra que asciende a Bs. 81.193.- Refiere que tras impugnar esta determinación a través del recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba dictó la Resolución de Recurso de Alzada AR1TCBA/RA 0601/2013, confirmando la Resolución Determinativa. Ante esta situación, interpuso Recurso Jerárquico ante la AGIT, quien en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0364/2014, resolvió, a su vez, confirmar la resolución de alzada. 1.2. Fundamentos de la demanda. a) Acusa la vulneración del principio non bis in idem, argumentando que la Administración Tributaria (AT) le impuso dos sanciones por un mismo hecho, pues involuntariamente registró con errores los datos de las facturas en los Libros de Compra IVA físico, y por lógica consecuencia esa misma información pasó a ser registrada en los Libros de Compras IVA enviados a través del módulo Da Vinci, evidenciándose que el acto de registro es uno solo, sin embargo la AT considera que el contribuyente debe realizar un doble registro, preparación y presentación del Libro de Compras, por lo que impuso una doble sanción, sin considerar el art. 117-II de la C.P.E., cuya finalidad es precisamente el evitar el doble enjuiciamiento y la doble sanción, no pudiendo imponerse dos sanciones administrativas a un mismo hecho, cuando concurren la identidad de sujeto, hecho y fundamento. b) Sostiene que la AT depuró arbitrariamente el crédito fiscal IVA de las facturas emitidas por bonificaciones a sus comisionistas, pues de manera contradictoria señala que no se presentó documentación suficiente que demuestre la efectiva realización de la transacción, sin embargo en la Resolución Determinativa señala que estas comisiones si existieron, pero que no pudo acreditarse las cuantías de las mismas, observación que se origina debido a que la AT no considera como parte del pago de la comisión las ventas gestionadas a terceros por los comisionistas de la empresa. Continúa señalando que cumplió los tres requisitos para la apropiación del crédito fiscal, pues presentó las facturas originales en las que se establece que se trata de pagos efectuados por bonificaciones a sus distribuidores, demostrando que la empresa comercializa sus productos a través de una red integrada por terceros, quienes adquieren productos de forma directa y también actúan como canalizadores de ventas, y tras cumplir o superar sus metas reciben de Duralit una bonificación, emitiendo en contrapartida facturas por las sumas respectivas. De lo anterior concluye que las transacciones fueron efectivamente realizadas, cumpliendo además con el requisito de vinculación de las facturas por ser su actividad principal la venta al por mayor de materiales de construcción, y otros; empero la AT efectuando una interpretación restrictiva de la norma depuró el crédito fiscal de las Facturas 485 y la 501 ambas emitidas por Freddy Torrez Escobar y de la N° 174 de Javier Layme Calancha.

c) En cuanto a la depuración de la factura de transporte emitidas por Gary Maldonado Salvatierra por haberse efectuado el pago una tercera persona como es CEINA Ltda., y no así al emisor, aclara que la factura surge del Contrato de Transporte y Nacionalización suscrito con dicha empresa, quien asumió la obligación de realizar todo lo concerniente al transporte y nacionalización, incluyendo el pago del IVA, toda vez que para efectivizar el pago a CEINA Ltda., esta entregó las facturas emitidas de los medios de transporte contratados bajo su responsabilidad tal como prevé el ordenamiento comercial en su art. 946 Cód. Com. En relación a las Facturas N° 417 emitida por Venancio Nina Mamani; 155 y 185 expedidas por Vladimir Galvez Cornejo, que no se encuentran dosificadas, corresponde la aplicación de lo regulado por la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, siendo el sujeto pasivo o contribuyente el que debe cumplir con sus obligaciones tributarias, sin que deba aplicarse a Duralit responsabilidad solidaria como tercero interviniente en la transacción.

d) Denuncia que tanto la ARIT Cochabamba como la AGIT, no consideraron la prueba presentada ante instancias de impugnación, por no cumplir los requisitos de pertinencia y oportunidad al haber sido presentadas fuera de plazo, sin considerar que a lo largo de todo el proceso de fiscalización presentó pruebas que incluso no fueron requeridas, con la finalidad de demostrar la materialización de la transacción, su cuantía y procedencia, misma que no fue valorada por incumplir el requisito de oportunidad, vulnerando las garantías del debido proceso, verdad material y obligatoria apreciación de la prueba, establecidos en los arts. 68-6 y 7, 81 y 200 de la L. N° 2492 CTB, además de

encontrarse consagradas en el art. 115-II de la C.P.E., y desarrollado por el Tribunal Constitucional en la S.C. N° 0584/2006-R; asimismo, refiere que con esta actitud se vulnera el Principio de Oficialidad o Impulso de oficio, al no evaluarse la prueba presentada. Finalmente señala que la AGIT incurrió en error al calificar su conducta como Omisión de Pago e imponerle la multa, por cuanto presentó las pruebas de descargo que acreditan la efectiva materialización de la transacción, procedencia y cuantía del crédito.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 0364/2014 y en consecuencia se deje sin efecto la depuración de crédito fiscal efectuada y la doble sanción impuesta por los errores de registro en el Libro de Compras IVA.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 07 de noviembre de 2014, cursante de fs. 239 a 248, bajo los siguientes argumentos:

En relación al reclamo sobre las pruebas de reciente obtención presentadas por el demandante, refiere que de la revisión y compulsión de antecedentes administrativos, evidenció que la AT a través de la Orden de Verificación solicitó la presentación de documentación de los períodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, asimismo, en la vista de cargo y en la resolución determinativa, la AT observó que el contribuyente no presentó prueba clara, completa y suficiente, que demuestre la efectiva materialización de las transacciones, además de la procedencia y cuantía del crédito fiscal apropiado, estableciendo que al no haberse demostrado que los servicios de transporte fueron efectivamente realizados por la empresa CENA, y ante la falta de documentación de respaldo en la cual, se evidencie que terceras personas hubieren participado como intermediarios (canalizadores) en las ventas, depuró el crédito fiscal de las Facturas N° 5, 485, 501, 174, 417, 155 y 185; señalando que la resolución impugnada solo se refirió a las Facturas N° 485, 501, 174, por bonificaciones, y la 5 por transporte, únicas sobre las cuales se expusieron agravios; advirtiendo que si bien la AT no requirió específicamente la presentación de la documentación que el sujeto pasivo presentó ante la instancia de alzada, tanto la vista de cargo y la resolución determinativa, expusieron como fundamentos la falta de documentación que demuestre la realización de las transacciones, desestimándose los argumentos del demandante precisamente por la falta de presentación de documentos que sustenten sus afirmaciones.

Respecto a la vulneración del principio non bis in idem, manifiesta que la AT emitió Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación (ACT), dejando en cada una de ellas constancia de los errores de registro de los datos de las facturas cometidos por el contribuyente, estableciendo que si bien se tratan de las mismas facturas, períodos fiscales y sujeto, los hechos que dan origen a las sanciones son distintos, toda vez que las Actas N° 47338, 47340 y 47342 tienen relación con el registro erróneo en el Libro de Compras IVA físico, en tanto las Actas N° 47339, 47341 y 47343, están vinculadas al envío de información errónea a través del módulo Da Vinci LCV, no pudiendo fundar su pretensión el demandante en su propia negligencia e incumplimiento de deberes establecidos en la L. N° 2492 CTB, citando como referente el A.S. N° 187/2012 de 18 de julio.

En cuanto a la procedencia del crédito fiscal, señala que este emerge de una operación de compra venta, misma que de acuerdo al art. 2 de la L. N° 843 debe cumplir tres condiciones para considerar la materialización del hecho imponible, que son: 1) la onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) los sujetos intervinientes; la primera debe quedar demostrada a través de documentación contable y medios que demuestren el pago, en tanto que la transmisión debe acreditarse con la factura original y documentación contable como ser inventarios, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico.

En este caso para la factura 5, la AT observó la ausencia de documentación que demuestre la efectiva realización de la transacción por el importe que el contribuyente pretende computar a su favor, y el hecho de que no existió vinculación directa entre el emisor de la factura y el sujeto pasivo, no habiendo sido desvirtuadas estas observaciones por el sujeto pasivo durante la fiscalización; y en relación a las facturas 485, 501, 174, refiere que no se demostró la base del cálculo de las bonificaciones facturadas, toda vez que las ventas verificadas por la AT son inferiores a las ventas facturadas consignadas en las Solicitudes de Notas de Crédito, por lo que no se demostró que los emisores de las facturas 485, 501 y 174 hubieran alcanzado los volúmenes de ventas sobre los cuales se procedió al cálculo de la bonificación, así como tampoco se verifica la entrega de los productos para su distribución, ni el cumplimiento de los parámetros exigidos para el beneficio de los incentivos. En mérito a los argumentos expuestos, señala que es evidente que el sujeto pasivo se benefició indebidamente con el crédito fiscal contenido en las facturas depuradas, aspecto que no fue desvirtuado en ninguna instancia, siendo que la carga de la prueba le correspondía al sujeto pasivo, motivo por el cual confirmó la calificación de la conducta como omisión de pago.

Concluye invocando como precedente administrativo a las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006, STG/RJ/0156/2007, AGIT-RJ-0387/2010 y AGIT-RJ1979/2013, referidas a los requisitos que deben cumplirse para beneficiarse del crédito fiscal, y a las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0525/2007, AGIT-RJ-0153/2012, AGIT-RJ-0578/2012 y AGITRJ-1823/2013, que versan sobre los requisitos de pertinencia y oportunidad de la prueba. Asimismo, cita y transcribe como jurisprudencia las SS.CC. Nos. 903/2012 de 22 de agosto; 1642/2010-R de 15 de octubre y la 506/05 de 10 de mayo, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada, por considerar que no existe agravio ni lesión a derechos, que se le hubiere ocasionado al demandante.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0364/2014 de 11 de marzo, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. El 23 de mayo de 2012, la AT notificó a "Industrias Duralit S.A.", con la Orden de Verificación Interna (OVI) N° 00120VI06743, dando inicio a la verificación del crédito fiscal IVA, contenido en facturas declaradas por la referida empresa, en los períodos abril, mayo y junio de la gestión 2010, y otorgándole el plazo de cinco días para la presentación de la documentación requerida.

III.2. El 06 de septiembre de 2012, la AT labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación (ACT) N° 47338, 47340 y 47342 en virtud a los errores de registro identificados en el Libro de Compras IVA de cada período fiscal; y las ACT N° 47339, 47341 y 47343, por incumplir con la presentación del Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci-LC sin errores.

III.3. Tras verificar la documentación presentada por el contribuyente, se emitió y notificó la Vista de Cargo N° 29-00012-13 de 21 de mayo, presumiendo la comisión de la contravención de omisión de pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de Bs 78.499.

III.4. Dentro del plazo establecido por ley, Industrias Duralit S.A. presentó memorial de descargos, tras cuya evaluación la AT emitió y notificó la R.D. N° 17-00390-13 de 12 de agosto, calificando la conducta del sujeto pasivo como Omisión de Pago y determinando en su contra una deuda tributaria total que asciende a Bs. 81.193.- importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

III.5. Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARITCBA/RA 0601/2013, que resolvió confirmar la resolución determinativa.

III.6. Contra la determinación de la instancia de alzada, el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0364/2014 de 11 de marzo, que a su vez, resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada, y en consecuencia la resolución determinativa.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su sala plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si el rechazo de la prueba presentada por el contribuyente ante la instancia de alzada, vulnera los principios de verdad material y oficialidad; 2) Si la AT vulneró el principio non bis in idem, al sancionar paralelamente el error de registro en el libro de compras IVA físico y el envío de dicha información a través del LCV Da Vinci; 3) Si las transacciones contenidas en las facturas 5, 485, 501, 174, 417, 155 y 185, se encuentran efectivamente respaldadas con medios fehacientes de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre la prueba presentada ante instancias de impugnación. La Constitución Política del Estado en su art. 180-1. dispone: "La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez"; asimismo el art. 200 de la L. N° 3092, prevé: "Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, (...)".

Por su parte con relación al principio de verdad material la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), en su art. 4 señala: "La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (...). d) Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)".

De la normativa expuesta, se evidencia que el procedimiento administrativo se rige por el principio de verdad material, en cumplimiento al cual la autoridad administrativa competente tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

En este mismo sentido el Tribunal Constitucional Plurinacional ha interpretado el Principio de Verdad Material, por cuanto en la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo, estableció: "(...). El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(...) Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que 'el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados

(...) Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con

justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella. (...)Por otra parte la verdad material establecida en la norma tributaria, está ligada a la sana crítica establecida en el art. 81 del CTB (...) concordante con el art. 77 y 215 del citado código(...) A este respecto, el art. 88 del D.S. N° 27113 Reglamento de la LPA, concordante con el art. 201 establece: "Las autoridades administrativas que intervienen en el trámite realizaran las diligencias para la averiguación de los hechos que fundamentan su decisión, sin perjuicio del derecho de los interesados de ofrecer y producir las pruebas que sean pertinentes. II. La admisión y producción de pruebas se sujetara a criterios de amplitud, flexibilidad e informalismo. En la duda sobre la admisibilidad y pertinencia, se estará a favor de la admisión y producción". De lo que se colige que conforme el principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última".

En sujeción a los conceptos normativos y jurisprudenciales expuestos, y de la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos, se advierte que en el caso de autos, la ARIT Cochabamba y la AGIT, han omitido valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo ante la instancia de alzada, consistente en copias de documentación contable y financiera referidas a las facturas observadas, a pesar de que esta fue presentada adjunta al memorial de recurso de alzada y ratificada dentro del período probatorio aperturado al efecto, en virtud a los siguientes argumentos de índole formal: 1) Que la prueba no fue oportunamente presentada ante la AT, ni acreditada su reciente obtención, y 2) La prueba no presenta firma en la legalización, ni refiere quien es su remitente.

Respecto a la oportunidad en la presentación de la prueba, es necesario previamente resaltar que la Autoridad de Impugnación Tributaria (en sus dos instancias) debe constituirse en un tribunal de impugnación administrativa independiente e imparcial, ante quien los sujetos pasivos y las Administraciones Tributarias, deben tener la posibilidad de recurrir en igualdad de oportunidades, debiendo enmarcar sus actuaciones a los principios y procedimientos establecidos en la L. N° 3092 que regula el "Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico ante la Superintendencia Tributaria".

En este contexto, se evidencia que el sujeto pasivo presentó la prueba controvertida adjunta a su memorial de recurso de alzada, ratificándose oportunamente en ella dentro del plazo probatorio aperturado en cumplimiento al art. 218-d) de la L. N° 3092, disposición que no contempla restricción sobre la prueba que pueda ser ofrecida y desarrollada ante esta instancia, gozando el recurrente de la posibilidad de presentar toda prueba admisible en derecho, conforme lo previsto en el art. 215 de la L. N° 3092, resultando en consecuencia sesgada la interpretación que realiza la ARIT Cochabamba y posteriormente la AGIT, a partir de la cual se pretende restringir el ejercicio del derecho del recurrente de presentar cuantas pruebas considere necesarias para acreditar su reclamo o impugnación, debiendo las instancias de alzada y jerárquica, en razón a las facultades conferidas por ley y a los principios de verdad material y oficialidad que rigen su accionar, no solo admitir y valorar las pruebas ofrecidas, sino requerir a las partes del proceso los elementos probatorios que considere necesarios para el establecimiento de la verdad material, procurando la averiguación de la realidad de los hechos y sin limitarse únicamente al contenido literal del expediente; no pudiendo en consecuencia soslayarse la valoración de las pruebas presentadas ante estas instancias, que podrían dar idea cabal de si la pretensión del ahora demandante es justa o no, motivo por el cual este Tribunal encuentra que la actuación realizada por la autoridad demandada no responde a lo precedentemente citado, correspondiendo acoger favorablemente la pretensión de la demandante y devolver antecedentes a la autoridad de alzada, para que en el marco de la argumentación precedente, valore dicha prueba y emita pronunciamiento de fondo.

En cuanto a las formalidades exigidas en relación a la legalización de la prueba presentada, debe considerarse que el art. 210 de la L. N° 3092 le otorga a ambas instancias de impugnación, la facultad de desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que sirvan de fundamento para sus decisiones, priorizando la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo válido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, todo esto además en resguardo del principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, la legalización o cualquier otra formalidad exigida a una determinada prueba para que recién su contenido pueda considerarse digno de valoración, es totalmente contraria al principio de verdad material, más aún cuando la autoridad ante quien se la presenta, cuenta con todos los medios para verificar la veracidad de su contenido, como en este caso sucede con las instancias de impugnación, que se encuentran facultadas a solicitar la certificación de las mismas o la presentación de los originales para su contrastación, evidenciándose que para ambas instancias administrativas era accesible la verificación del contenido de las pruebas, sin embargo adoptaron actitudes negligentes al no realizar las gestiones necesarias para su comprobación, justificando sus resoluciones simplemente en la inactividad del administrado, en pleno desconocimiento de sus facultades y responsabilidades dentro del proceso; restringiendo en consecuencia el acceso a la justicia y el derecho al debido proceso del contribuyente reconocido en el art. 115 de la C.P.E., y viciando de nulidad las resoluciones emitidas en etapa de impugnación en mérito a lo establecido en el art. 36-1 de la 2341 LPA.

V.2. Sobre las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación.

Habiéndose evidenciado la existencia de vicios en el procedimiento, que conllevan la nulidad de obrados hasta la resolución de recurso de alzada, inclusive, no corresponde a este tribunal emitir pronunciamiento sobre los demás puntos de controversia, por referirse a cuestiones de fondo, que deberán ser dilucidadas nuevamente por las instancias de impugnación; sin embargo, con la finalidad de que las mismas observen la jurisprudencia emanada de este tribunal respecto a la imposición de sanciones por incumplimiento a deberes formales y en estricta aplicación del control de legalidad efectuado por este Tribunal, se recomienda considerar lo dispuesto en los arts. 148-1, 160-5 y 162-1 de la L. N° 2492 CTB, que establecen que toda acción u omisión que se considere ilícito tributario, incluidas las contravenciones por incumplimiento a

deber formal, deben encontrarse previamente tipificadas en la normativa vigente al momento en que se consolidó la conducta contraventora, esto, en resguardo de los principios de legalidad y seguridad jurídica, constituyéndose en un límite a la potestad sancionadora de la AT, pudiendo aplicarse excepcionalmente la retroactividad de la norma, sólo en los presupuestos establecidos en los arts. 123 de la C.P.E. y 150 de la L. N° 2492 CTB.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la Resolución Jerárquica impugnada, debiendo anularse obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución de Recurso de Alzada, a efecto de que se valore la prueba presentada en esta instancia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGTT-RJ 0364/2014 de 11 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y se anulan obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0601/2013 de 16 de diciembre, inclusive, en virtud a los argumentos expuestos en la presente Resolución.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina al haber emitido voto disidente. Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norca Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



585

**Williams Julian Vega Orellana c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 73 a 84, en la que Williams Julián Vega Orellana impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0198/2014 emitida el 11 de noviembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), así como el Auto Motivado AGIT-RJ 0024/2014, la contestación de fs. 90 a 97 vta., réplica y dúplica, apersonamiento de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) como tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que fue notificado con la Orden de Fiscalización 00120FE00145 con alcance al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008 y que presentó todos los documentos solicitados en el Requerimiento 00111605 relativos a Declaraciones Juradas IVA, IT, Libro de Ventas, notas fiscales de respaldo al débito IVA, extractos bancarios, comprobantes de los ingresos y egresos, libros de contabilidad, kárdex, inventarios y otros. Aclaró que también fue notificado con otros requerimientos para los periodos enero a junio y de octubre a diciembre de 2008.

De esa manera, el 08 de junio de 2012 solicitó ampliación del plazo y finalmente, el 22 de junio de 2012 entregó la documentación que se encuentra detallada en el acta de recepción de la misma fecha. El 05 de julio de 2012, entregó también los originales de los Estados Financieros de la gestión 2007 y el 23 y 25 de julio de 2012, 22 pólizas de importación con respaldos.

Añadió que se emitió la Vista de Cargo N° SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00937/2012 de 07 de noviembre, la cual fue anulada con Auto Administrativo SIN/GDLP/DF/SFVE/00310/2010 de 27 de diciembre; sin embargo, el acto tributario definitivo R.D. N° 414/2013 de 27 de mayo, de manera errónea consigna a los referidos actos administrativo tributarios, lo que de suyo vicia el proceso de anulabilidad.

Esa resolución impugnada tiene su base en una nueva Vista de Cargo N° SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00009/2013 de 15 de enero, mediante la que se establece nuevo adeudo tributario sobre base cierta y base presunta, donde deciden confirmarla mediante el acto tributario, apartando simplemente aquellas pólizas cuya transferencia no se hubiera efectuado durante la gestión y acrecentando los reparos sobre base presunta relativos a los supuestos ingresos no declarados de enero, febrero y marzo de 2008 arrastrados a estas gestiones sobre la base de su irracional forma de determinar la existencia de imaginarios reparos y cuya R.D. N° 0693/2013 y la vista de cargo del expediente 764/2013 que se encuentra en poder de la AIT La Paz, es prueba de lo manifestado en la presente defensa, haciendo a un lado el criterio del propietario de la mercadería de su libre trabajo y comercio en la comercialización de sus productos y precio otorgado y facturado, además de declarado y pagado, estableciéndose adeudos sobre base cierta y presunta por el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones; sin embargo, el nuevo reparo establecido difiere del señalado en la nueva vista de cargo, no difiere en la forma incorrecta de la fiscalización llevada a cabo.

1.2. Fundamentos de la demanda.

A. Bajo el epígrafe "Agravios resultantes de la interpretación errónea e indebida de la Ley y error de apreciación de pruebas y equivocación manifiesta", el demandante señaló que ha existido un error en la apreciación de las pruebas y equivocación manifiesta pues los nuevos reparos establecidos en la R.D. N° 414/2013 difieren del monto inicial en razón de que habiendo dado aviso a la administración tributaria de las fechas de transferencia de los vehículos, decidió en el nuevo acto discriminar por fecha de transferencia. Igualmente, decidió eliminar todos los reparos por ese concepto en los meses de enero, febrero y marzo de 2008 (R.D. N° 696/2013 anulada) y los trasladó a los subsiguientes meses (R.D. N° 717 y 725 todas del 2013) cuando en la realidad de los hechos correspondía tomar en cuenta las pruebas cursantes como por ejemplo, los saldos al 31 de diciembre de 2007 para comenzar su trabajo impositivo y además de los saldos al 31 de diciembre de 2008.

Señaló que ha cancelado los impuestos tanto de las importaciones efectuadas como de la venta de algunos productos, fiscalización que inclusive no toma como base de partida los saldos existentes en la gestión 2007, limitándose a establecer reparos bajo la presunción de una venta total de los productos importados en el 2008 mediante la Póliza C-1049, además de otorgarles un precio promedio arbitrario fuera de toda realidad económica y a conveniencia del ente fiscal, conforme la formulación que ellos confiesan.

En cuanto a la supuesta base cierta, también objeto de la fiscalización, se establece claramente la forma errónea de establecer reparos sin averiguar mínimamente la verdad material de los hechos; es decir, que los mismos fueron objeto de importación para uso y destino propio motivo por el cual no se apropió del crédito fiscal, situaciones que se traducen en la inexistencia de reparo alguno a favor del fisco, por cuanto se facturó y canceló todo conforme a las declaraciones juradas y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, es porque cumplieron su objetivo o en su defecto no han servido y prueba de ello es el monto inserto en las minutas de transferencia.

B. Por otra parte, también ha existido una valoración de pruebas y error manifiesto puesto que la resolución jerárquica realiza una determinación de base presunta referida a la venta de relojes, calculadoras, pilas, cámaras fotográficas y audífonos según Póliza C1049, con base en una tabulación de facturas emitidas en la gestión 2008 y la determinación del precio promedio y señala que no valoró la prueba presentada con juramento de reciente obtención debido a que no se justificó que la omisión no fue por causa propia sin ni siquiera verificar que la documentación fue obtenida con posterioridad a la emisión de la resolución de alzada y que conforme señaló en memoriales presentados que el usuario de zona franca había cerrado su actividad (memorial presentado el 13/12/13), y que la documentación presentada es prueba fehaciente cuando ha sido obtenida y cuya prueba en legalizadas se encontraba en poder de la AGIT (expediente AGIT-2209/2013/LPZ 0763/2013).

Añadió que la determinación sobre base presunta confirma una determinación que acrecienta un precio determinado por producto y características en un 4.303% de margen de utilidad, situación que de ninguna manera puede suceder o que sea razonablemente aceptada, como bien se demostró cuando en la realidad material de los hechos, la Administración Tributaria no solamente ha contado con toda la documentación cursante conforme a las actas que señalan claramente la documentación entregada sino que ha cruzado la misma conforme reconoce el Fisco del detalle del costo total y unitario de productos importados según DUI C-1049 cursante a fs. 156 del expediente administrativo y que no ha sido valorado el costo por póliza presentado por el contribuyente y conforme a las actas de entrega y devolución correspondientes, empero esta situación y pese a que existe dicha confesión y que la misma documentación fue entregada entre otros a la AIT en este expediente 718/2013 no se dio la molestia de verificar todas esas circunstancias limitándose a confirmar un procedimiento de determinación que agrava la situación de los sujetos pasivos al ir en contra de principios constitucionales administrativo-tributarios como el de verdad material, capacidad contributiva y seguridad jurídica entre los principales.

En ese sentido ni siquiera identificaron si la documentación cursante era relevante respecto al punto que se toca, ya que cursa en Acta de 22 de junio de 2012 - con referencia a la DUI C-1049, instrumento legal suficiente que identifica claramente el ítem, característica y precio, balances 2007 y 2008, y que además, se adjuntó en la etapa de las pruebas ante la AIT, las facturas emitidas por esos conceptos en la gestión 2009, documentación que de ser analizada seguramente habría dado lugar a la revocatoria de la resolución determinativa. Lo mismo ocurre con el Acta de 05 de julio de 2012, que evidencia que presentó los Estados Financieros 2007 en originales.

De igual manera existe una mala valoración de las pruebas y error manifiesto ya que presentó a la AGIT prueba con juramento de reciente obtención; empero la resolución jerárquica señala que no se justificó que la omisión no fue por causa propia. Al respecto, enfatizó que conforme con el memorial presentado el 13 de diciembre de 2013, se evidencia la debida justificación, señalando que el usuario de zona franca había cerrado. De modo claro, el motivo para la no presentación de la prueba que se había solicitado en cuatro procesos de determinación

sobre una misma gestión por lo que no se contaba con cuatro originales por lo que la omisión no fue por causa propia; sin embargo, hizo caso omiso de la prueba presentada consistente en kardex, inventarios, precios de la venta del periodo fiscalizado, póliza de importación que ya estaba inmersa en el proceso y que solo sin correspondía corroborarla con las facturas presentadas; e embargo, bajo un supuesto prorrateo no se aplica lo establecido en el art. 45-1, 2 y 3 del CTB por falta de averiguación material de los hechos, pues no se incorporan precios de mercado con base en índices de negocios con actividades similares resultando que los métodos aplicados no son razonables, de acuerdo al siguiente análisis:

a. Con base en los principios de contabilidad. Conforme se puede evidenciar, existe un error manifiesto y mala interpretación al elegir el método de determinación y que contraviene el principio de capacidad contributiva y a que existen métodos acertados empero al no considerar los descargos presentados por el contribuyente no eligen un método coherente y que se acerque a la verdad material de los hechos y no afectar con los mismos los intereses del contribuyente que exageran los reparos en favor del Fisco y contraviene su derecho tributar de acuerdo a su capacidad económica (art. 323 C.P.E.). Señaló que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Bolivia y aprobados por la Administración Tributaria con RA 05-0041-99 de 13 de agosto de 1999, señalan como uno de los métodos para la determinación del margen de utilidad, al método de utilidad bruta, también conocido como margen bruto, que es el exceso de las ventas sobre el costo de los artículos vendidos; es decir, el costo de la mercancía que se adquiere o fabrica y luego se vende. Es un concepto muy utilizado particularmente en la industria de ventas al menudeo. Comparte el margen bruto con el margen de contribución.

Este margen de utilidad podía haber sido utilizado para la determinación del margen de utilidad que se aplica a las supuestas ventas de la DUI C-1049, instrumento legal con el cual ha contado la Administración Tributaria y por ende, la AIT, ya que ese instrumento legal establece de forma discriminada a aquellos ítems importados dando el valor que le corresponde a cada uno de ellos, y que se debió constituir en documento base suficiente para la valoración sobre base presunta efectuada por el ente fiscal y obligatoriamente observado por la AIT, hecho no acontecido en el presente caso.

b. Con base en el D.S. N° 24051. La prueba presentada en instancia administrativa no fue valorada ya que los inventarios fueron presentados como consta en las actas de recepción y expresados en los balances de 2007 y 2008, que fueron de conocimiento no solamente de la AT sino que fueron adjuntos en el presente caso en originales. Siendo pertinente al respecto, referirse a lo establecido en el Reglamento del IUE, que señala de manera categórica la valuación de existencias de inventarios y costo de reposición o valor de mercado, el que sea menor, norma que no fue tomada en cuenta por la ARIT ni la AGIT, en consecuencia ha existido aplicación parcial de la norma.

c. Con base en la RND 10-0017-13.

Señaló que ha existido un error manifiesto e interpretación errónea de la ley ya que el principio de capacidad económica ha sido vulnerado y contrapuesto por el art. 45 del CTB, empero, como se ha demostrado en la demanda, recurso de alzada y jerárquico, existen varios métodos a aplicarse eligiéndose el que menos se acerca a la realidad económica y verdad material conforme al art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, contraponiéndose de esa forma con el art. 323 C.P.E., ya que la determinación sobre base presunta, específicamente en la RND 10-0017-13 sobre la Reglamentación de los medios para determinación de la base imponible sobre base presunta, emitida el 08 de mayo de 2013, ratifica los métodos expuestos anteriormente y que incluso, fue objeto de alusión por parte de la Administración Tributaria en su defensa, empero apartándose de la realidad económica, fuerzan un reparo irracional sobre precios promedio ponderados cuando su realidad fiscal es la que se encuentra facturada y pagados los impuestos; en consecuencia, no se puede aceptar bajo ningún argumento la determinación practicada por la Administración Tributaria y ratificada por la AIT sobre esos irracionales precios promedio impuestos arbitrariamente y que escapan a su capacidad contributiva.

Agregó que en su caso no debió aplicarse la determinación sobre base presunta porque en actas de recepción cursa la documentación suficiente para la determinación sobre base cierta, que son aceptados y aplicados incluso de manera universal y razonable. Añadió que se ratifica en los saldos existentes al 31 de diciembre de 2008, los cuales se encuentran en su inventario tal como se probó en alzada.

d. Fundamentación técnica. Con base en lo expuesto en el anexo 1 de la resolución determinativa, con el fin de demostrar la arbitrariedad con que se actuó, la tabulación de ventas que se refiere a la transcripción íntegra de todas las facturas de ventas emitidas cronológicamente, evidencian la existencia de varios ítems con precios de venta distintos a los ítems fiscalizados, esto en razón al producto y características de cada uno, aclarando además que dichas facturas fueron de conocimiento del SIN y de la AGIT, demostrando que existe variedad de ítems con distintos precios de venta con lo que se demuestra que no se puede aplicar la determinación de un precio promedio de venta como de manera equivocada se pretende, además de que existen contradicciones entre los cuadros 3 y 6, ya que el primero señala de manera ilegal y abrupta que ese promedio afecta a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008 e incongruentemente el segundo, solamente afectaría los periodos de julio a septiembre de 2008.

Ese hecho se puede demostrar a fs. 156 de los antecedentes administrativos, prueba que no fue considerada ni apreciada por la autoridad demandada, donde a confesión del ente fiscal y así señalado en calidad de prueba, no solo ratifica la correcta determinación sino que concluye que no existiría diferencia en la determinación del costo unitario por parte del contribuyente al señalar "se determinaron los costos totales y unitarios de los productos importados no estableciendo diferencias significativas respecto a los determinados por el contribuyente, situación que en ningún momento fue objeto por parte de la AGIT. Entonces, se concluye que 1 valoración efectuada no fue la más idónea puesto que se demostró que la Administración Tributaria contaba con esos papeles y que además determinaron el costo unitario de ventas (también incorporado en la DUI C 1049) y solamente fue objeto por su parte, de discriminar por trimestre y adjunto en la Resolución Determinativa para que la autoridad se percate de la mala praxis del ente fiscal.

e. Con base en el balance. Se puede observar que ante la inexistencia del nuevo adeudo establecido, en el cual no se está de acuerdo, mínimamente se debió tomar como crédito las mismas y de la revisión de los registros contables y tributario como de las minutas adjuntas y aportadas como prueba ante la Administración Tributaria, Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y Autoridad General de Impugnación

Tributaria, evidencian que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de desaduanizar conforme establecen el art. 1-c) de la L. N° 843 y art. 1-3 del D.S. N° 21530, caso contrario en el libro de compras y ventas IVA se consignaría la póliza como crédito fiscal, situación que no acontece, por cuanto nunca se importó con la finalidad de efectuar un negocio o lucro, aclarando que dichos vehículos fueron ingresados a país en las fechas establecidas en la DUI para un determinado objetivo personal y posteriormente al no cubrir las expectativas, fue transferido a terceros por lo que se procedió a la cancelación del Impuestos a las Transacciones, cuyo destino debe enmarcarse a lo señalado por el art. 2 del D.S. N° 24054 y si el destino de ese pago, debió ser consignado en el formulario 430 como señala la Autoridad General de Impugnación Tributaria, este percance no corresponde por cuanto la liquidación y como corresponde fue practicado por la Administración Tributaria Municipal quien debió direccionar el pago al TGN.

f. Con base en las Sentencias Constitucionales. (SS.CC. Nos. 0577/2002-R de 20 de mayo, 075/2004-R, 0301/2004-R y otras, relativas a la valoración de la prueba.

C. La determinación realizada sobre base cierta se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos. Esta determinación sobre base cierta de igual manera, contiene elementos de apreciación errónea de la prueba presentada ya que no efectuaron una valoración precisa tanto de los argumentos expuestos para desvirtuar la pretensión fiscal y las pruebas cursantes y presentadas tanto a la Administración Tributaria como ante la ARIT La Paz, es también parcializada hacia el ente fiscal, porque no existió análisis legal ni tampoco la mínima averiguación de la verdad material de los hechos; es decir, que los vehículos en cuestión fueron objeto de importación para uso y destino propios y que al establecer que no eran de utilidad, fueron vendidos con la finalidad de recuperar lo invertido, prueba de ello, es que no apropió el crédito fiscal porque no corresponde a su actividad como se señaló en alzada.

D. Sobre la base del balance. Ante la existencia de ese nuevo adeudo, con el que tampoco está de acuerdo, porque si las importaciones de los vehículos fueron efectuada como parte de su actividad y con fines de comercialización y lucro mínimamente hubiera tomado como crédito fiscal dichas ventas y de la revisión efectuada a sus registros contables y tributarios como las minutas aportadas como prueba ante la Administración Tributaria, ARIT y AGIT se evidencia que no existe apropiación alguna o beneficio con el IVA, impuesto que se canceló a momento de la desaduanización como lo establece el art. 1-c) de la L. N° 843 concordante con el art. 1-III del D.S. N° 21530, caso contrario seguramente en su Libro de Compras IVA se consignaría esa póliza como crédito fiscal situación que no aconteció.

E. Con base en los datos de la póliza. Otra prueba aportada y señalada, es que en las pólizas de importación de los vehículos no se consigna el número de NIT, sin cumplir lo establecido en el art. 41 de la RND 10-0016-07 sobre validez de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que a diferencia de la Póliza C-1049 sí se hizo. Asimismo las facturas fueron emitidas por el servicio de desaduanización tampoco consignan el NIT, lo que implica que al momento de adquirir el vehículo fue con la idea de un uso particular y conforme al principio de realidad económica y estando los vehículos dentro del territorio nacional, estos nunca cumplieron una finalidad distinta, sino solo fines particulares y fuera de la actividad señalada en el registro del contribuyente. Por otro lado, los registros contables demuestran que el mismo tampoco ingreso como activo en los Estados Financieros, en consecuencia no existe obligatoriedad de facturar y pagar nuevamente ingresos.

F. Por la actividad de la empresa. En sus obligaciones tributarias no está habilitada la actividad de venta de vehículos, ya que la actividad principal del tercero interesado, es el comercio minorista, es decir la venta al por menor de otros productos en almacenes especializados y que fue cambiada el 23 de mayo de 2012 y no puede retrotraerse sus efectos jurídicos a situaciones pasadas. Entonces no es concebible que se pretenda cobrar impuestos cuando se probó que la actividad no está dirigida a la importación específica de vehículos, lo que implica que se importó estos vehículos con fines particulares y no comerciales como pretende establecer el ente fiscal, ya que de lo contrario hubiese consignado el número de NIT para beneficiarse del crédito fiscal, este vehículo evidentemente fue objeto de transferencia, empero por no cubrir las expectativas del demandante y por desperfectos y prueba de ello es el monto establecido en la minuta de transferencia, lo que conlleva a afirmar a que incluso hubo pérdida.

G. Sobre el IVA pagado al momento de desaduanizar. Por otra parte y de corresponder el pago del impuesto que pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se ha contravenido lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, este último señala: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo...", lo que implica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de confirmar parcialmente el reparo del precio unitario, debió restar el Impuesto al Valor Agregado pagado a momento de la desaduanización y no de manera errónea tomar conjuntamente el costo de la importación sumada al Impuesto al Valor Agregado.

H. Sobre la base de la transferencia de bienes inmuebles sujetos a registro. De la misma manera y en cuanto al Impuesto a las Transacciones, este se encuentra inmerso dentro de una base imponible sobre estimada y el mismo ha sido cancelado a momento de efectuar las transferencias de los vehículos, por cuanto al tratarse de una primera venta recae el impuesto a las transacciones conforme lo señala el art. 2 párrafo del D.S. 24054, lo que infiere que los vehículos efectivamente fueron objeto de transferencia, en los precios estipulados en la minutas de cada uno de ellos, sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria señala que se debió haber cancelado en el formulario 430, cuando la liquidación al ser competencia de la Administración Tributaria Municipal, es de responsabilidad de esta institución.

I. Señala que las multas por incumplimientos a deberes formales se deben a que la documentación presentada fuera del plazo constituye contravención. De igual manera se ha ocurrido en un error manifiesto al confirmar el ilícito puesto que se señala que se habría presentado la documentación fuera de plazo y parcialmente, sin embargo se debe señalar, que la Administración Tributaria en su primer requerimiento, indica que se adjuntaron la pólizas de manera genérica, después señala que la documentación fue adjunta dentro de los plazos de prórroga otorgados por la Administración Tributaria, misma que también cursa en calidad de prueba ante la instancia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en originales, en consecuencia no se configura la sanción por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto se

entregó la documentación suficiente. El Tribunal Constitucional ha emitido la S.C. N° 1724/2010, mediante la cual ha resuelto una acción de amparo constitucional referente a la falta de requerimiento expreso de documentación que tiene que ser tomada en cuenta por el tribunal.

1.2 Petición.

Solicita se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0198/2014 de 14 de febrero y, en consecuencia, se anule la R.D. N° 414/2013.

II. De la contestación a la demanda.

Con memorial presentado el 23 de septiembre de 2014 (fs. 90 a 97 vta.) se apersonó la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su representante legal y respondió negativamente los argumentos de la demanda, reiterando y transcribiendo los fundamentos de la resolución jerárquica. Además citó como doctrina tributaria las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0343/2009, 0346/2014, 0538/2014 y 0571/2014.

Concluyó señalando que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la resolución jerárquica impugnada en el proceso, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

2.1 Petición.

Solicitó se declare improbadamente la demanda.

III Contestación del tercero interesado.

La Administración Tributaria convocada al proceso como tercero interesado, se apersonó con memorial de fs. 136 a 142 vta., en el que informó sobre la legalidad del proceso de determinación, de los actuados cumplidos y, respondió señalando lo siguiente:

i. Sobre la determinación de la base imponible a la que hace referencia el recurrente Vega Orellana Willians Julián, apuntó que de la confusa demanda contencioso administrativa interpuesta por el contribuyente con respecto a la liquidación practicada, se basa en la información proporcionada de forma directa por el contribuyente o por terceros, por tanto constituyen fuente suficiente e indubitable para realizar una liquidación sobre base cierta.

ii. En cuanto a la base presunta, la elaboración de promedios fue realizada considerando la información de precios de venta por tipo de producto contenido en las facturas de venta al detalle, obteniéndose además el margen de utilidad para establecer de forma razonable, lógica y directa el precio de venta de los bienes importados vendidos y no facturados en estricta aplicación del art. 43-li y ss., del CTB.

Señaló que el contribuyente no ha presentado ni ha proporcionado documentación a la Administración Tributaria que permita desvirtuar la determinación sobre base presunta respecto a la venta de relojes, calculadora, cámaras digitales, auriculares con audífonos, unidades de memoria y pilas establecida en la Vista de Cargo N° SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00009/2013, la cual fue solicitada por la Administración Tributaria y por la falta de dicha información, no se pudo realizar la valuación y existencia de inventarios.

iii. Sobre la valoración de la prueba que alega el contribuyente y la determinación de reparos. El contribuyente señala que existiría error en la valoración de la prueba por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pero se debe considerar al respecto que el contribuyente considera que los bienes importados fueron vendidos en periodos no sujetos a fiscalización, bien pudo haber demostrado esos extremos presentando los registros de movimiento de inventarios donde se reflejen el ingreso, la salida y los datos de la facturación de los bienes observados por la Administración Tributaria, tomando en cuenta para el análisis el período de importación.

Cabe notar que en ningún momento se ha objetado el derecho a la presentación de pruebas que tiene el contribuyente, aún si las mismas hubiesen correspondido a periodos distintos a los fiscalizados. Apuntó que el 17 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó 22 minutas de transferencia y sus respectivos pagos de impuestos a las transferencias en fotocopias legalizadas. Añadió que a pesar de que la determinación fue realizada conforme a lo descrito, el contribuyente trata de desvirtuar la naturaleza de su verdadera actividad económica, utilizando argucias de otra naturaleza para omitir el pago del IVA y el IT. En ese contexto, el contribuyente considera que no se encuentra obligado a la facturación por las ventas de tracto camiones y otros vehículos.

Considerando la realidad económica de los hechos analizados, corresponde el pago del IT de carácter nacional, tratándose del giro comercial del contribuyente en su calidad de importador y por tratarse de la primera venta en territorio nacional, conforme establece el art. 107 de la L. N° 843 y el tercer párrafo del art. 2 del D.S. N° 24054 de 29 de junio de 1995.

Se debe considerar que el contribuyente se encuentra registrado en el Padrón de Contribuyentes, como sujeto pasivo del IVA y del IT, teniendo como gran actividad comercio mayorista y como segunda actividad importación y exportación por lo que todas sus ventas están alcanzadas por el IVA y deben ser facturadas.

Asimismo, el contribuyente al pretender desvirtuar las pretensiones del SIN contenidas en la Vista de Cargo, afirma que por la forma de su actividad financiera no se encuentra obligado a la emisión de notas fiscales y que las transacciones que realiza a través de Minutas de Transferencia, hace una confesión de parte, es decir evidentemente como afirma la Administración Tributaria, el contribuyente no emitió factura por la venta de tracto-camiones y otros vehículos, en consecuencia se hace pasible a la aplicación del segundo párrafo del art. 12 de la L. N° 843 que señala: "Toda enajenación realizada por un responsable que no estuviera respaldada por las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes determinará su obligación de ingreso del gravamen sobre el monto de tales enajenaciones, sin derecho a cómputo de crédito fiscal alguno".

Es más el contribuyente no registró, ni declaró los créditos fiscales por las importaciones realizadas, porque consideraba que no le correspondía facturar y tampoco facturó la venta de los bienes importados con destino a la comercialización, por lo que cabe señalar

nuevamente que la forma de comercialización o de transferencia o la figura legal utilizada no es oponible al fisco, conforme al art. 14 de la L. N° 2492. Consiguientemente, la importación de los vehículos efectuada por el contribuyente durante la gestión 2008 y su posterior venta, respaldada por Minutas de Transferencias presentadas según descargo, demuestran que ha quedado perfeccionado el hecho imponible al momento de la entrega del bien o acto equivalente que supone la transferencia de dominio, la cual debe estar obligatoriamente respaldada por la emisión de la nota fiscal o documento equivalente.

iv. Sobre el incorrecto fallo emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0198/2014, con referencia al margen de utilidad del 3% objeto de demanda contencioso administrativa presentada por la Administración Tributaria, señaló que la AGIT aplicó indebidamente las normas al caso, dejando sin efecto el importe establecido sobre base cierta de Bs 614.- por IVA y Bs 142.- por IT, más intereses y sanción por omisión de pago.

v. Se tenga presente la confesión espontánea realizada por el contribuyente. De la revisión de antecedentes administrativos (fs. 43) el propio contribuyente declara en su estructura de costos que su margen de ganancia en los vehículos importados es el 3% realizando una confesión espontánea respecto a la utilidad del bien y tomando en cuenta que la confesión es hecha por la parte en forma libre, sin coacción de ninguna especie y por iniciativa del confesante se convierte en prueba con valor probatorio, lamentablemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria no analizó la estructura de costos cursante a fs. 43 donde el contribuyente realiza una confesión espontánea, extremo que fue argumento del recurso por violación del art. 404-11 del CPC.

IV. Antecedentes administrativos.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

a) El 01 de julio de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana con la Orden de Fiscalización 00120FE00145 con alcance de la Verificación a los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las transacciones, bajo la modalidad de Fiscalización Parcial por los periodos de julio, agosto y septiembre de 2008, asimismo se notificó el Requerimiento F-4003, número 111605 en el que se solicita documentación para la verificación y cuyo plazo fue ampliado a solicitud del contribuyente, ahora demandante. Finalmente, el 25 de junio de 2012, la Administración Tributaria mediante Acta de Recepción de Documentación, el contribuyente presentó la documentación detallada a fs. 11 de la carpeta 3.

b) El 25 de junio de 2012, con nota de fs. 13, Willians Julián Vega Orellana, hizo conocer que no cursaba en su poder el Balance de la Gestión 2007 debido a su extravío, también que no presentó el Formulario 150 en la gestión 2008 y que no contaba con un inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa.

c) Cursa a fs. 15, el Requerimiento de información 111711 de 02 de julio de 2012, con el que se solicitó al ahora demandante, documentación de respaldo de la importación de vehículos y un cuadro detalle de los costos por vehículo importado y margen de utilidad.

d) También consta en la misma carpeta que el 05 de julio de 2012, entregó los Estados Financieros 2007 en originales (fs. 14).

e) Con nota de 09 de julio de 2012, el contribuyente hizo conocer a la Administración Tributaria que con relación a las órdenes de fiscalización 00120FE00143, 144, 145 y 146, que los respaldos de las importaciones de la gestión 2008 no se encontraban en sus archivos, por lo que pidió ampliación de plazo. Dicha petición fue atendida favorablemente con Proveído 24-2116-12 (fs. 17 y 18).

f) A fs. 19, cursa el Acta de Recepción de 23 de julio de 2012, que da cuenta de la presentación de 22 Pólizas de Importación, 1 minuta de transferencia y la estructura de costos por póliza, todas de la gestión 2008.

g) El 23 de julio de 2012, con carta el contribuyente señaló que no había presentado las planillas de gastos aduanero y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las Pólizas C 4269, C 4270, C 9605, C 9607, C 9638 y C 996 por encontrarse en trámite y que las presentaría una vez las tenga en su poder (fs. 22).

h) El 01 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de determinación con números 51933 y 51967 por la presentación parcial de pólizas de importación solicitadas mediante requerimientos F-4003 N° 111605 y 111711 (fs. 37 a 38).

i) El 07 de noviembre emitió la Vista de Cargo SIN/ GDLPZ/ DF/ SFVE/ VC / 00937/2012, que posteriormente fue anulada con Auto Administrativo 00310/2012 de 27 de diciembre de 2012 (fs. 29).

j) El 14 de febrero de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Willians Julián Vega Orellana con la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00009/2013 de 15 de enero, que señala que se procedió a determinar las obligaciones tributarias relativas al IVA e IT, estableciendo una deuda tributaria total sobre ambas bases de 630.648 UFV.

k) Con memorial de fs. 262 a 269, el contribuyente presentó descargos y el 26 de junio de 2013, la Administración Tributaria fue notificado con la R.D. N° 0414/2013 de 27 de mayo, la cual determina una deuda tributaria sobre base cierta y sobre base presunta de 348.680 UFV.

l) En la carpeta 1, consta que Willians Julián Vega Orellana presentó recurso de alzada en cuyo término probatorio presentó prueba en dos folders (fs. 75).

m) Con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1155/2013 de 11 de noviembre, se revocó parcialmente la Resolución Determinativa 00414/2013, dejando sin efecto el tributo sobre base cierta de Bs 2.377.- por IVA y Bs 548.- por IT y declaró firme y subsistente el tributo omitido establecido sobre base cierta de Bs 91.434.- por IVA y Bs 21.101.- por IT y sobre base presunta de Bs 67.424.- por IVA y Bs

15.600.- por IT, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008. De igual modo la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas 51933 y 51967.

n) Planteado recurso jerárquico por la Administración Tributaria y el ahora demandante, con memorial de fs. 180, presentó prueba y prestó juramento de reciente obtención cuya acta cursa a f. 183. Finalmente, el 14 de febrero de 2014, la autoridad demandada en el proceso, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGT-RJ 0198/2014, confirmando la resolución de alza y motivando el inicio del presente proceso contencioso-administrativo.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia

En autos, el demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de confirmar la resolución de alza, manteniendo firme la Resolución N° 0414/2013 de 27 de mayo, con la que la Administración Tributaria determinó deuda tributaria en su contra emergente de la verificación efectuada del IVA e IT de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008; al efecto, ha planteado que ha existido error en la apreciación de las pruebas con los siguientes fundamentos:

I. En relación a lo agravios resultantes de la interpretación errónea e indebida de la Ley y error de apreciación de pruebas y equivocación manifiesta, el demandante señaló que ha existido error en la apreciación de las pruebas y equivocación manifiesta pues los nuevos reparos establecidos en la R.D. N° 414/2013 difieren del monto inicial, empero advertida por su parte de las fechas de transferencia de los vehículos, la Administración Tributaria decidió en el nuevo acto discriminar por fecha de transferencia. Igualmente, que correspondía tomar en cuenta las pruebas cursantes como por ejemplo, los saldos al 31 de diciembre de 2007 para comenzar su trabajo impositivo y además de los saldos al 31 de diciembre de 2008. Que tampoco se averiguó la verdad material como es que los vehículos fueron objeto de importación para uso y destino propio motivo por el cual no se apropió del crédito fiscal, situaciones que se traducen en la inexistencia de reparo alguno a favor del Fisco, por cuanto se facturó y canceló todo conforme a las declaraciones juradas y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, es porque cumplieron su objetivo o en su defecto no han servido y prueba de ello es el monto inserto en las minutas de transferencia.

Al respecto, de la revisión de la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00009/2013 de 15 de enero (fs. 231 a 246 de la carpeta 4 y la R.D. N° 414/2013 de 27 mayo (fs. 289 a 315 de la misma carpeta) se evidencia que los reparos dispuestos por la Administración Tributaria no sustentaron en la importación y venta de vehículos y venta de productos (relojes y calculadoras y otros) emergentes de la fiscalización ordenada con Orden 00120FE00145 de 22 de mayo de 2012, específicamente emitida para los periodos julio, agosto y septiembre de 2008, de manera que lo afirmado por el demandante no es evidente.

El demandante señala también que correspondía tomar en cuenta las pruebas cursantes como por ejemplo, los saldos al 31 de diciembre de 2007 para comenzar su trabajo impositivo y además de los saldos al 31 de diciembre de 2008; sin embargo, no ha señalado dónde se encuentran dichas pruebas toda vez que el propio contribuyente, con nota de 22 de junio de 2012, cursante a fs. 13 de la carpeta 3 de antecedentes, señaló que no contaba con un inventario al cierre de la gestión 2007 por problemas de organización de la empresa.

Finalmente, sobre la afirmación de que no se averiguó la verdad material toda vez que los vehículos fueron objeto de importación para uso y destino propio y que los vehículos objeto de fiscalización si bien fueron transferidos, se debió a que cumplieron su objetivo o en su defecto no sirvieron y prueba de ello es el monto inserto en las minutas de transferencia, el demandante no ha cumplido con su carga argumentativa, que le obliga a señalar específicamente cuál es la prueba que sustenta su afirmación, que cursando en el expediente no ha sido valorada o tomada en cuenta por aspectos formales y no de fondo.

II. Que la determinación realizada sobre base cierta supuestamente se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos, pero no se consideró que los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y que otorgaron utilidad, puesto que se vendieron con la finalidad de recuperar la importación, prueba de ello es que no se apropió del crédito fiscal.

Sobre el punto, los arts. 1, 72 y 74 de la L. N° 843 disponen: 1) "art. 1 - Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el art. 3 de esta ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas"; y 2) "art. 72 - El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las Transacciones, en las condiciones que se determinan en los arts. siguientes. También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos..."; y 3) "art. 74 - El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios o en especie devengados en concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, de las operaciones realizadas. En las operaciones realizadas por contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período fiscal. En el caso de transmisiones gratuitas el reglamento determinará la base imponible".

De tal forma que el IVA se aplica a: 1) Las ventas de bienes muebles situados o posicionados en el territorio del país; 2) Los contratos de obras, de prestación de servicios y cualquier prestación relacionada y 3) Las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza y el Impuesto a las Transacciones grava el ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de comercio, industria, profesión, oficio, alquiler de bienes, obras y servicios y transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos y de cualquier otra actividad lucrativa o no y

la base imponible del Impuesto a las Transacciones es la siguiente: 1) El valor total del ingreso bruto en la venta de bienes, retribuciones por servicio, intereses por préstamos; 2) El valor de venta que fijen las partes en las transacciones a título oneroso; 3) El valor de avalúo que se haga en las transmisiones a título gratuito.

En el caso de autos, conforme a lo periodos fiscales verificados, se comparó el Libro de Ventas IVA FD-200 con las copias de las notas fiscales emitidas, verificándose que durante los meses de julio, agosto y septiembre de 2008, el contribuyente ahora demandante, obtuvo ingresos por la venta de vehículos y, conforme con el citado art. 74 de la L. N° 843 la base imponible del Impuesto a las Transacciones es el valor total del ingreso bruto en la venta de bienes, por lo que todos fueron considerados como ingresos y no importa aquí si los vehículos objeto de importación fueron para uso y destino propio y no se apropió del crédito fiscal, puesto que el impuesto a las transacciones grava el ingreso bruto devengado obtenido por el ejercicio de comercio, industria, profesión, oficio, alquiler de bienes, obras y servicios y transferencia a título gratuito de bienes muebles, inmuebles y derechos y de cualquier otra actividad lucrativa o no.

III. En este punto, esta sala Plena agrupará los agravios planteados por el demandante, relativos a no haberse valorado la prueba. Al efecto, se considera que en ejercicio de sus facultades, la Administración Tributaria ejecutó un procedimiento de verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las transacciones, bajo la modalidad de Fiscalización Parcial por los periodos de julio, agosto y septiembre de 2008, y, al efecto, solicitó al contribuyente, ahora demandante la presentación de su documentación comercial. Sobre el punto se entiende que por su actividad se encuentra obligado a llevar los libros y papeles señalados por los arts. 36, 37 y 38 del Código de Comercio, los Libros de Compras y Ventas IVA y toda otra documentación del giro de su negocio, entendiéndose que se encuentran bajo su custodia y que en caso contrario, puede justificar su destino.

En el curso del procedimiento de verificación, es evidente que el demandante presentó documentación incompleta, toda vez que con nota de 25 de junio de 2012, hizo conocer que no cursaba en su poder el Balance de la Gestión 2007 debido a su extravío, también que no presentó el Formulario 150 en la gestión 2008 y que no contaba con un inventario al cierre de dicha gestión por problemas de organización de la empresa. Dichos Estados Financieros fueron finalmente entregados el 5 de julio de 2012. De igual modo, 22 Pólizas de Importación, una minuta de transferencia y la estructura de costos por póliza, todas de la gestión 2008.

Sin embargo, ante la solicitud de información con requerimiento 111711 de 02 de julio de 2012, para la entrega de documentación de respaldo de la importación de vehículos y un cuadro detalle de los costos por vehículo importado y margen de utilidad., no existe constancia de su entrega. Consta también en el expediente que el 1 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de determinación con números 51933 y 51967 por la presentación parcial de pólizas de importación solicitadas mediante requerimientos F-4003 N° 111605 y 111711. En este punto, el demandante tampoco ha desvirtuado con base en el expediente administrativo que entregó toda la documentación que le fuera requerida justificando así, que se dejen sin efecto las multas impuestas.

Resulta pertinente considera que en la carta presentada por el demandante el 23 de julio de 2012, se señaló que no había presentado las planillas de gastos aduaneros y las facturas por comisión de la agencia aduanera de las Pólizas C 4269, C 4270, C 9605, C 9607, C 9638 y C 996 por encontrarse en trámite y que las presentaría una vez las tenga en su poder.

Continuando con el razonamiento precedente, corresponde referirse al art. 81 del CTB, que regula la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas señalando que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse entre otras aquellas que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa y cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

En el caso en análisis, en la resolución jerárquica se dejó constancia de dicho aspecto, que a la luz del análisis precedente, no resulta una mera formalidad sino que siendo obligación del contribuyente llevar y custodiar los libros y registros pertinentes a su giro comercial, el hecho de no tener la documentación correspondiente debe ser justificado y en el caso de que la documentación no se encuentre en su poder, se justifica que la administración tributaria en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización requiera los documentos correspondientes. Ello no ha ocurrido en el presente proceso.

El razonamiento precedente es aplicable también al planteamiento de que la resolución jerárquica al realizar una determinación de base presunta referida a la venta de relojes, calculadoras, pilas, cámaras fotográficas y audífonos según Póliza C-1049 con sustento en una tabulación de facturas emitidas en la gestión 2008 y la determinación del precio promedio, no valoró la prueba presentada con juramento de reciente obtención debido a que no se justificó que la omisión no fue por causa propia sin ni siquiera verificar que la documentación fue obtenida con posterioridad a la emisión de la resolución de alza y que conforme señaló en memoriales presentados que el usuario de zona franca había cerrado su actividad (memorial presentado el 13/12/13), y que la documentación presentada es prueba fehaciente cuando ha sido obtenida y cuya prueba en legalizadas se encontraba en poder de la AGIT (expediente AGIT-2209/2013/LPZ 0763/2013).

En el indicado memorial presentado el 13 de diciembre de 2013 por el demandante a la AGIT, se dejó constancia de la presentación en único ejemplar y fotocopias legalizadas de la DUI C-1049 y su documentación de soporte consistente entre otras, en las facturas comerciales correspondientes y manifiesto de 05 de abril de 2008; sin embargo, el demandante no ha expuesto ni precisado cuál es la relevancia de dicha documentación para la resolución del proceso, motivo por el cual no ha cumplido con la carga argumentativa que le correspondía.

Se observa que en el agravio formulado, el demandante acusa que no se valoró la prueba presentada con juramento de reciente obtención, al haberse considerado que fue obtenida con posterioridad a la emisión de la resolución de alza. Sobre el punto, se tiene que en la resolución jerárquica, la AGIT sostuvo que conforme a los antecedentes administrativos, el contribuyente omitió la presentación de la

documentación solicitada por la Administración Tributaria habiendo presentado notas en las que reconoce que no cuenta con inventario de cierre de la gestión, por consiguiente, se hizo aplicable la previsión del art. 81 del CTB, motivo por el cual el agravio formulado no tiene sustento legal.

En la relación de agravios de la demanda, no se ha especificado a qué documentación específica se refiere el demandante y cuál la relevancia de la indicada documentación a efectos de desvirtuar los reparos determinados y cómo hubiera sido diferente el resultado, motivo por el cual, no corresponde emitir más consideraciones por no haberse cumplido la carga argumentativa que corresponde al accionante.

IV. La determinación realizada sobre base cierta se debió a ingresos no declarados por la venta de vehículos. Esta determinación sobre base cierta de igual manera, contiene elementos de apreciación errónea de la prueba presentada ya que no efectuaron una valoración precisa tanto de los argumentos expuestos para desvirtuar la pretensión fiscal y las pruebas cursantes y presentadas tanto a la Administración Tributaria como ante la ARIT La Paz, de manera que el entendimiento de la autoridad demandada es también, parcializado hacia el ente fiscal, porque no existió análisis legal ni tampoco la mínima averiguación de la verdad material de los hechos; es decir, que los vehículos en cuestión fueron objeto de importación para uso y destino propios y que al establecer que no eran de utilidad, fueron vendidos con la finalidad de recuperar lo invertido, prueba de ello, es que no apropió el crédito fiscal porque no corresponde a su actividad como se señaló en alzada.

En este punto, el demandante formuló varios argumentos que justifican su pretensión, a los cuales denominó sobre la base del balance, los datos de la póliza, la actividad de la empresa, el IVA pagado al momento de desaduanizar; la base de la transferencia de bienes inmuebles sujetos a registro.

Ahora bien, siendo el agravio expuesto por el demandante la apreciación errónea de la prueba presentada y que no se efectuó una valoración precisa tanto de los argumentos expuestos para desvirtuar la pretensión fiscal y las pruebas cursantes y presentadas tanto a la Administración Tributaria como ante la ARIT La Paz, se concluye también que no se ha proporcionado a esta Sala Plena los elementos que permitan efectuar el control jurisdiccional solicitado, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda deducida por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0198/2014, emitida el 14 de febrero por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a quien se devolverán antecedentes administrativos, sea con las formalidades correspondientes.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Isaac von Borries Ménde, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán. Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán. Dra. Maritza Magaly Mendivil Bejarano, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 12 de julio de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



586

**Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación (BOA) c/
Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 19 vta., planteada por la Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación (BOA), representada legalmente por Roberto Silvio Chavez Severich y Julio Bernardo Andrade Requena, impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 029/2014 de 6 de marzo, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEyFP); los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiestan que el 16 de julio de 2013, BOA fue notificada con el Auto de Apertura de Proceso Administrativo 09-00047-13 de 11 de julio de 2013, por el que la Autoridad del Juego (AJ) dictaminó contra BOA la comisión de una infracción grave, argumentando que no obtuvo

autorización para vender boletos bajo la tarifa X2X1 y que resulta ser una promoción Empresarial "BOA GIFT", imponiéndole una multa de 10.000 UFV.

Señala que en el plazo concedido por la AJ para los descargos, hicieron conocer el significado de tarifa X2X1, lo cual no fue atendido, por el contrario mediante Resolución Sancionatoria N° 10-00054-13 de 19 de agosto de 2013, sancionó con la multa referida.

Por otra parte señala y explica sobre la venta de boletos con tarifa del 2x1 (X2X1), manifestado que si una persona compraba un boleto bajo la modalidad de X2X1 (BOA Gift) podría realizar un viaje de ida y retorno a un mismo destino, como si lo estaría haciendo en un solo tramo o ruta, y que la tarifa de X2X1 era ofertada en cualquier época del año a simple conveniencia o criterio de BOA; en el caso, se llevó a cabo en la FEICOBOL 2013, donde se ha ofertado y vendido más espacios en tarifa X2X1 a los que normalmente se ofertaban, sin que sea considerada como promoción empresarial.

Asimismo, manifiesta que de ninguna manera se realizó promoción empresarial al vender boletos bajo la tarifa X2X 1 en la FEICOBOL 2013, sino que dichas tarifas forman parte de una estructura tarifaria de BOA, aceptadas por la ATT, que como política comercial se dispuso que para tener acceso a la tarifa X2X1, con vigencia limitada, cada usuario debería efectuar el pago de Bs 50.- para rutas nacionales y \$us 50.- para rutas internacionales, compra que únicamente debería efectuarse en la FEICOBOL 2013, explicación que acusa no haber tenido respuesta por la AJ, por el contrario se le impuso multa, que tuvo que pagar BOA de manera obligatoria a fin de interponer el Recurso de Revocatoria.

Por otra parte señala que la AJ, no ha valorado la explicación descrita, lo que derivó en la sanción económica de 10.000 UFV, por lo que interpusieron Recurso de Revocatoria y mediante Resolución de Recurso de Revocatoria N° 08-00207-13 de 09 de octubre de 2013, se confirmó la sanción impuesta manteniendo firme la Resolución Sancionatoria N° 1000054-13 de 19 de agosto de 2013 y que ante dicha Resolución la empresa presentó Recurso Jerárquico ante el MEyFP, quien confirma en todas sus partes la Resolución de Recurso de Revocatoria N° 08-00207-13 de 09 de octubre de 2013.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta, que según lo dispuesto por el art. 7 de la L. N° 060, la "Promoción empresarial, es aquella actividad destinada a obtener un incremento en la venta o captación de clientes, a cambio de premios en dinero, bienes o servicios otorgados mediante sorteo o por azar, siempre que el acceso al sorteo no implique un pago por derecho de participación", asimismo que la actividad realizada por BOA se encuentra fuera de la conceptualización y alcances del art. 7 de la L. N° 060 de 25 de noviembre de 2010, porque para la existencia de "Promoción Empresarial" deben concurrir los siguientes elementos: Incremento en la venta de pasajes, captación de clientes, existencia de premios mediante sorteos por azar y no existencia de pagos por derecho de participación.

En esa base refiere, que las ventas ofertadas por BOA en ocasión de la FEICOBOL 2013, no estaban orientadas a obtener incremento en la venta de pasajes o servicios prestados, menos a la captación de clientes, sólo BOA realizó oferta de venta de billetes aéreos con tarifas aprobadas por la ATT, situación que no es producto de una promoción empresarial.

Asimismo, resalta que otra de las condiciones establecidas en el art. 7 de la L. N° 060, es que el incremento en las ventas y la captación de clientes, se efectúe mediante sorteo o al azar o por cualquier otro medio, lo que no ocurrió en el caso presente, que en la venta de billetes aéreos no existió el factor premiación, por lo tanto no reúne la condición para ser considerada una promoción empresarial.

Por último, señala que otro aspecto exigido para la promoción empresarial es que el concursante no debe asumir ningún pago por participación, situación que considera no haberse dado en el presente caso; toda vez que la persona que decidía comprar boletos bajo la tarifa X2X1 debía realizar un pago de dinero de Bs 50.- en rutas nacionales y \$us. 50.- en rutas internacionales, es decir que sin dicha condición no se podía perfeccionar la compra del billete aéreo.

Por lo precedentemente expuesto, acusa que la Sanción impuesta a BOA por una supuesta infracción, no tiene asidero legal alguno y la sanción impuesta resulta ilegal y arbitraria.

1.3. Petitorio.

La parte demandante solicita se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución Ministerial MEFP/VPT/URJMJ N° 029 de 06 de marzo de 2014 y todos los actuados que le dieron origen y se ordene la devolución del monto de la sanción.

II. De la contestación a la demanda.

II. 1. Admitida la demanda por decreto de fs. 24, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Luis Alberto Arce Catacora, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, quien respondió de forma negativa la demanda, por memorial de fs. 32 a 36, el 05 de noviembre de 2014, manifestando los siguientes puntos:

11.2 Ejecución empresarial no autorizada por la AJ, al respecto señala, que:

a) BOA realizó una actividad comercial en la FEICOBOL 2013, en la que toda persona podía obtener el certificado BOA GIFT Nacional, con validez al 31 de mayo de 2013, pasaje de ida y vuelta, tramos nacionales, con la rebaja del 50%, y que de esa forma se puede establecer que BOA teniendo operaciones comerciales o de lucro, realizó la estrategia comercial denominada BOA GIFT; es decir, que el objetivo de esta actividad fue el incremento de la venta de los servicios de transporte aéreo a corto plazo.

b) La comercialización de servicio de transporte aéreo mediante tarifa X2X1 o rebaja del 50% del costo de pasajes o la entrega del pasaje por la compra de otro, constituye un incentivo o premio, ya que fue otorgada sólo a los que adquirieron el certificado BOA GIFT.

c) Si bien la entrega del beneficio no fue por sorteo, sino de forma automática a quienes adquirieron el certificado BOA GIFT Nacional en la FEICOBOL, durante el tiempo que duro este evento mediante un prepago de Bs 50.- constituyendo una entrega de premio de disponibilidad limitada.

Por lo que señala que la actividad desarrollada por BOA constituyó una estrategia comercial destinada a incrementar la venta de sus servicios a cambio de premios.

II.3. Incongruencia de los descargos presentados por BOA durante el proceso sancionador, al respecto señala que BOA presento pruebas de descargo, que no son congruentes a los cargos que se le atribuyó en el Auto de Apertura de Proceso Administrativo; cuando el cargo hace referencia que en la FEICOBOL vendió Certificado de BOA GIFT Nacional por Bs 50.- documento con el cual dentro del plazo de validez adquirieron pasajes de ida y vuelta con descuento de 50% o pasajes de ida y vuelta por el precio de uno, constituyéndose el pago de Bs 50.- en un pago a cuenta de lo pasajes, siendo que esta actividad es una promoción empresarial y que fue realizada sin autorización de la AJ, por lo tanto una infracción administrativa.

Respecto al descargo presentado señala que de todas las pruebas y alegaciones realizadas durante el proceso sancionador, recurso de revocatoria y recurso jerárquico, no son congruentes en los cargos que se le atribuye a BOA, ya que no se pronuncia respecto al tipo de promoción realizada en FEICOBOL 2013, consistente en la venta del Certificado BOA GIFT Nacional por un costo de Bs 50.

En cuanto a la demanda contencioso administrativo señala, que BOA en la FEICOBOL ofertó billetes aéreos conforme tarifas aprobadas por la ATT, sin embargo no presentó el citado tarifario aprobado por la ATT, tampoco se refirió a los cargos que se le atribuyó y que toda su alegación se basó en la aplicación de la tarifa X2X 1, cuya existencia no fue demostrada.

II.4. Premios de disponibilidad limitada; al respecto señala que la comercialización de pasajes de ida y vuelta en la FEICOBOL con descuento del 50%, o dos pasajes por el costo de uno, era sólo para los que adquirían el certificado BOA GIFT Nacional, durante el tiempo de la feria, lo cual hace que este tipo de incentivo sea de disponibilidad limitada en cuanto al lugar y tiempo de ventas, en consecuencia señala que la actividad realizada por BOA se circunscribe a la definición de la Promoción Empresarial, debido a que estaba destinada al incremento de sus ventas a través de premios de disponibilidad limitada.

II.5. La inexistencia de causales de revocatoria de las Resoluciones recurridas, al respecto señala que el MEyFP a través de la Resolución Ministerial Jerárquica actuó con apego a la L. N° 060 y L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), porque BOA desarrolló la promoción BOA GIFT al comercializar sus productos temporalmente y en un determinado lugar como FEICOBOL, mediante la entrega de premios de disponibilidad limitada, señalando en consecuencia que en las Resoluciones Sancionatoria N° 10-00054-13, la Resolución de Recurso de Revocatoria N° 08-00207-13 y la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 029 de 06 de marzo de 2014, no incurrieron en ninguna casusa de nulidad o anulabilidad que ocasione su revocatoria.

II.6. Petitorio.

La autoridad demandada concluye solicitando se declare improbadamente la demanda, en virtud a que BOA cometió infracción tipificada en el art. 28-1, num. 3, inc. i) de la L. N° 060 al realizar Promoción Empresarial denominada BOA Gin sin autorización de la AJ.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

Bajo estas consideraciones, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

III.1. Por Auto de Apertura de Proceso Administrativo N° 09-00047-13 de 11 de julio, la AJ estableció la existencia de una promoción empresarial denominada BOA GIFT, que no estaba autorizada conforme al Informe Técnico CITE: AJ/DRCB/DF/INF/0437/2013, por lo que se presumió la comisión de infracción grave de realizar una promoción empresarial sin autorización, transgrediéndose el art. 28-1, num.3, inc. i) de la L. N° 060, concordante con el art. 23 de la Resolución Regulatoria N° 01-00005-11, sancionando al sujeto pasivo con una multa de 10.000 UFV, lo que desembocó en la Resolución Sancionatoria N° 10-00054-13 con CITE: AJ/DRCB/DJ/RS/0054/2013 de 19 de agosto, emitida por la AJ de la Regional de Cochabamba, quien resolvió ratificar totalmente los cargos precedentemente descritos.

III.2. El 28 de agosto de 2013, BOA interpuso Recurso de Revocatoria contra la Resolución Sancionatoria N° 10-00054-13, resolviéndose el recurso mediante Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00207-13 de 09 de octubre, rechazando el recurso de revocatoria planteado y confirmando la Resolución Sancionatoria en todas sus partes.

III.3. El 30 de octubre de 2013, BOA, interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria N° 08-00207-13, con los mismos fundamentos que en su recurso revocatorio, que fue resuelto mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 029 de 06 de marzo de 2014, confirmando en todas sus partes la Resolución Administrativa de Recurso de Revocatoria, dando lugar a la presente demanda contencioso-administrativa.

IV. De la problemática planteada.

En autos, de los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Autoridad de Juegos.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales para la emisión de la Resolución Ministerial MEFP/VPT/URJMJ N° 029 de 06 de marzo de 2014, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de controversias se

refiere a constatar: Si, la Promoción "BOA GIFT Nacional", está alcanzada o no por el art. 7 de la L. N° 060 y como tal, si correspondía obtener autorización de la AJ para dicha actividad".

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V. 1 A efectos de resolver la controversia, resulta pertinente señalar que el art. 7 de la L. N° 060 refiere: "(promociones empresariales). Las promociones empresariales son aquellas actividades destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes, a cambio de premios en dinero, bienes o servicios otorgados mediante sorteos o por azar, siempre que el acceso al sorteo no implique un pago por derecho de participación". A su vez el art. 2 de la Resolución Regulatoria AJ N° 01-00001-11 de 28 de febrero de 2011, establece: "(promoción empresarial). En el marco de lo establecido por la L. N° 060 de Juegos de Lotería y de Azar las promociones empresariales están destinadas a obtener un incremento en la venta de bienes y servicios, captar nuevos clientes o premiar a los clientes o usuarios antiguos mediante la entrega de premios previa realización de un sorteo u otro evento de azar. En las promociones empresariales mediante sorteos y azar, no está permitido el cobro por derecho de participación. A este efecto, también se considera cobro por derechos de participación en la promoción empresarial mediante sorteos o azar, el incremento de los precios por los bienes o servicios". De la norma glosada precedentemente se infiere que para que una actividad sea considerada como promoción empresarial debe contener necesariamente los siguientes elementos: 1) Deben ser destinadas a obtener un incremento en la venta o captación de clientes; 2) A cambio de premios en dinero, bienes o servicios; 3) Otorgados mediante sorteos o por azar; y 4) Que el acceso al sorteo no implique un pago por participación.

Ahora bien, de la controversia planteada para determinar; si la promoción BOA GIFT Nacional se constituía en Promoción Empresarial; se debe señalar que, la L. N° 060 (Ley de Juegos de Lotería y de Azar) tiene como objetivo, establecer la legislación básica de los juegos de lotería y de azar, además de crear e implantar la AJ tributos de carácter nacional por ésta actividad. Dicha norma legal prevé que debe entenderse por "juegos de lotería y azar", a los de azar, sorteos, loterías y promociones empresariales, conforme a las definiciones establecidas en ella.

En el presente caso, de la revisión de obrados, se establece que BOA realizó una actividad promocional en FEICOBOL 2013, la cual consistía en la venta de boletos con tarifa de X2X1, en la que si una persona compraba un pasaje bajo esa modalidad de X2X1, podía realizar un viaje de ida y retorno a un mismo destino, con validez al 31 de mayo de 2013, donde el cliente debía cumplir la condición de comprar el Certificado BOA GIFT Nacional.

Se debe tener presente que la empresa BOA es una entidad que tiene por finalidad la prestación de servicios de transporte aéreo en competencia con otras operadoras dedicadas a la misma actividad, por ello, puede realizar diferentes promociones; como en el presente caso, la que lanzó con el denominativo "BOA GIFT Nacional", la misma que estaba dirigida a la clientela de la empresa y al público en general que asistió al stand de BOA en le FEICOBOL y adquieran boletos en tarifa 2X1 tramo nacional, ida y retorno.

De la revisión de antecedentes se establece que en la promoción "BOA GIFT Nacional" si bien no requirió de sorteo, ni obtener premios al azar, si tenía como principal finalidad el de incrementar las ventas, y de esa manera captar clientes a cambio la compra de pasajes en una tarifa de 2X1, o pagando el 50% del precio habitual, para un viaje de ida y retorno a nivel nacional, para lo cual debían pagar la suma de 50 bolivianos y adquirir el certificado BOA GIFT Nacional, para ingresar a esta promoción, por otra parte no dependía exclusivamente de la destreza o habilidad de los participantes, sino simplemente de que el cliente compre su boleto en tarifa 2X1 en la FEICOBOL durante el tiempo de permanencia de dicha feria.

Asimismo, existía un aspecto muy importante, referente a que la promoción tenía un límite de tiempo establecido ya que toda persona podía obtener el certificado BOA GIFT Nacional, con validez al 31 de mayo de 2013. Por último se establece que si bien la entrega del beneficio no fue por sorteo, sino de forma automática a quienes adquirieron el certificado BOA GIFT Nacional en la FEICOBOL, durante el tiempo que duró este evento mediante un prepago de Bs 50, constituyendo una entrega de premio de disponibilidad limitada.

En el caso de autos, resulta evidente que la promoción BOA GIFT Nacional se encontraba orientada y destinada a obtener un incremento en la venta o captación de clientes toda vez el costo del pasaje era en tarifa 2X1, es decir a mitad de precio de lo que habitualmente cuesta; lo cual hizo que exista un incremento en la venta de pasajes o el incremento de clientes, asimismo la rebaja del 50% constituye premio o incentivo ya que el incentivo consistió en que un cliente compraba dos pasajes por el costo de uno, para lo cual debían realizar un pre pago de 50 Bs, por el cual se le entregaba un certificado BOA GIFT Nacional en la FEICOBOL, durante el tiempo que duró la misma, de lo cual se establece que la actividad comercial realizada tuvo como fin incrementar sus ventas en un plazo limitado, por otra parte; el incentivo o premio no fue mediante sorteo ni al azar, sino de forma automática a quienes obtuvieron el Certificado BOA GIFT Nacional, mediante el pago de Bs 50, es decir que se establece que la venta fue limitada y restringida a quienes solamente adquirieron el certificado señalado.

De todo lo expuesto, se evidencia que tanto la AJ como el MEyFP, hicieron una correcta valoración de las pruebas aportadas en el proceso administrativo y aplicaron la Ley de manera pertinente porque establecieron correctamente que la actividad de juego ejercida por BOA era Promoción Empresarial ya que concurrieron todos los elementos constitutivos en la actividad de juego de Promoción Empresarial determinados en el art. 7 de la L. N° 060 sujeta a fiscalización y control de la AJ.

La referida Ley, mediante sus arts. 21 y 26, establece la creación de la AJ, otorgándole la facultad para otorgar licencias y autorizaciones, fiscalizar, controlar y sancionar las operaciones de las actividades de juego; en ejercicio de esta atribución el art. 27-1 de la misma Ley, con relación a las empresas, le faculta otorgar autorización por cada promoción empresarial, sean o no operadores, estableciendo a las empresas conforme lo establecido en su art. 14-a) de la L. N° 060, la obligación de obtener la autorización para el desarrollo de la actividad de juego; por consiguiente, en el presente caso la empresa demandante, para el desarrollo de su promoción "BOA GIFT Nacional" al constituirse en una Promoción Empresarial, tenía la obligación de obtener la respectiva autorización de la AJ y cumplir con los requisitos establecidos en el D.S. N° 0781-Reglamento a la L. N° 060 y la Resolución Regulatoria N° 01-00001-11 de 28 de febrero, por lo tanto BOA,

infringió lo establecido en el art. 27-1 de la L. N° 060, correspondiendo la aplicación del Régimen Sancionador establecido en el art. 28-1, num. 3), inc. i) de la presente Ley, reglamentada por el art. 23 de la Resolución Regulatoria N° 0 1-00005-1 1 de 10 de junio, siendo correctamente aplicada la sanción mediante la Resolución Sancionatoria N° 10-00054-13 de 19 de agosto, y que fue cabalmente confirmada por las autoridades de impugnación.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, se concluye que la Resolución Ministerial de Recurso Jerárquico MEFP/VPT/URJMJ N° 029 de 06 de marzo de 2014, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, dando aplicación adecuada de la norma legal administrativa, por lo que no vulneró derecho alguno de la empresa BOA en sus actos administrativos y sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por BOA, porque la promoción "BOA GIFT Nacional" era una Promoción Empresarial que cumplía con todos los elementos constitutivos del art. 7 de la L. N° 060, por consiguiente tenía la obligación de obtener la respectiva autorización de la AJ, y al no cumplir con dicho requisito previo, fue sujeta a imposición de la multa establecida conforme a Ley.

Por lo argumentado, se concluye que el MEyFP obró correctamente al dictar la Resolución Ministerial impugnada, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme la Resolución Ministerial impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fojas de 17 a 19 vta., y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPT/URJMJ N° 029 de 6 marzo de 2014 emitida por el MEyFP.

No suscriben La Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



587

**Empresa de Telecomunicaciones NUEVATEL (PCS) BOLIVIA S.A. c/
Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 75 a 81 vta., en la que se impugna la R.M. N° 092 de 23 de abril de 2014, pronunciada por el Ministerio de Obras Públicas Servicios y Vivienda; providencia de admisión de fs. 84, la contestación de fs. 106 a 115, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 119 a 125 y 129 a 133, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio de Poder N° 577/2014 de 02 de julio, Miguel Ángel Sandoval Ortiz en representación legal de la Empresa de Telecomunicaciones NUEVATEL (PCS BOLIVIA) S.A. (Nu -evatel), se apersona e interpone demanda contencioso administrativa contra el Ministerio de Obras Públicas Servicios y Vivienda (MOPSyV), e impugna la R.M. N° 092 de 23 de abril de 2014, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Antecedentes de la demanda. Refiere que Nuevatel suscribió con el Estado Boliviano diversos contratos de concesión (Denominados ahora como "Autorizaciones Transitorias Especiales" en virtud al D.S. N° 0726 de 06 de diciembre de 2010) mismos que autorizan a la empresa a proveer los servicios de "telefonía pública" (Puntos Viva) en diferentes áreas del territorio nacional. Conforme a ello, se tiene un contrato (el que autoriza la provisión de servicios, entre otros lugares, en Potosí y Guayaramerín) suscrito el 3 de octubre de 2005 y el

otro contrato (que autoriza la provisión de servicios, entre otros, en Puerto Suárez, Camiri, Challapata, Yacuiba, Villamontes, Bermejo, Tupiza, Villazón y Cobija) suscrito el 26 de diciembre de 2006. Que si bien ambos contratos tienen elementos similares se debe tomar en cuenta que no son idénticos.

Que en referencia a las similitudes, en ambos contratos se acordaron un indicador de desempeño técnico (especificado como meta de "Corrección de Fallas Áreas de Servicio Local", de uso obligatorio para para medir el grado de calidad que ofrece Nuevatel en sus Teléfonos Públicos, meta que obliga a corregir las fallas en los "Puntos Viva" en un plazo menor a 24 hrs., en por lo menos 90 de 100 casos (90%). Que en Cobija, durante los doce meses de la gestión 2010 Nuevatel recibió solo dos reclamos durante todo el año los cuales no se los atendió en las 24 hrs., obteniéndose un 0% de cumplimiento y por lo tanto una multa injusta, ilegal y desproporcionada impuesta por la ATT de Bs 4.723.656.80; es decir Bs 2.361.828.40; por cada reclamo.

Señala que con referencia a los preceptos de que los contratos no son idénticos, de acuerdo a la definición existente en cada uno, ese indicador de calidad se mide para cada una de las localidades (ASL-"Áreas de Servicio Local") que se define como una zona geográfica urbana; que si Nuevatel S.A. no alcanza el nivel de referencia acordado, el contrato establece las consecuencias. Que en el caso del contrato de 26 de diciembre de 2006 se establece una penalidad contractual para cada una de las localidades (ASLs) en base a Unidades Multa (UM) que deben calcularse tomando en cuenta los ingresos percibidos por los servicios concedidos; y que el contrato de 03 de octubre de 2005 no establece cómo se determinan las UM.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1. Sobre los servicios concedidos. Refiere que la línea de razonamiento en la que se basa la RM 092/14, se resume en: La Existencia de diferentes concesiones contenidas en contratos distintos "no determina que deba individualizarse la prestación del servicio contenido por contrato"; línea de razonamiento que llevó al Ministerio de Obras Públicas entender erróneamente a los diferentes contratos como uno solo y que el hecho de que se traten de diferentes concesiones otorgadas para diferentes áreas en diferentes contratos "no determina que deba individualizarse la prestación del servicio concedido por contrato".

Manifiesta, que de la simple revisión de lo estipulado en los contratos, se puede comprobar que la definición de "servicios concedidos" de cada contrato en particular no se extiende a las áreas de servicio concesionadas en los demás contratos, siendo que cada contrato tiene su propia definición de "servicios concedidos" para prestar servicios en la lista de localidades específicamente detalladas en cada contrato.

Refiere que bajo ninguna circunstancia y en ninguno de los contratos Concedidos" que contemple a la (ASLs) autorizadas en todos los suscritos existe el concepto de "Servicios sumatoria de la totalidad de localidades contratos.

Resalta que en la línea de razonamiento del Ministerio de Obras Públicas, se basa en expresiones, decisiones y consideraciones unilaterales, respecto del alcance de varios contratos, razonamiento que no se encuentra sustentado en la normativa vigente, ni en lo expresamen estipulado en los contratos suscritos por NUEVATEL, y que las sanciones aplicables son de índole contractual.

Indica que conforme a los antecedentes documentales, las peticiones de NUEVATEL presentadas mediante los recursos administrativos, refieren a la ilegal multa impuesta por incumplimiento a las metas de Corrección de Fallas en ASLs estipuladas en dos diferentes contratos:

a) El contrato de concesión de 03 de octubre de 2005, que incluye dentro del área concedida en ese contrato a Guayamerín y a la ciudad de Potosí; y.

b) El contrato de concesión de servicios de 26 de diciembre de 2006, que incluye dentro del área concedida en ese contrato a Bermejo, Camiri, Challapata, Cobija, Puerto Suárez, Tupiza, Villamontes, Villazón y Yacuiba.

Que si bien NUEVATEL aceptó que los incumplimientos advertidos por el regulador ocurrieron efectivamente, en ningún momento aceptó la multa impuesta por el regulador y posteriormente confirmada por la autoridad jerárquica; para lo cual se ampara en lo establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo, arts. 71,72 y 73; indicando que según el ordenamiento jurídico vigente, las autoridades administrativas no pueden basarse en expresiones, decisiones y consideraciones unilaterales propias ni en la analogía; las sanciones, por el contrario para poder ser impuestas y tener validez legal deben ser establecidas de forma inequívoca en los instrumentos legales idóneos; es decir, al margen de discrecionalidad del que gozan ciertas actuaciones de las autoridades administrativas, no se extiende a las infracciones y sanciones administrativas, debiendo en estos casos ajustarse estrictamente a lo expresamente establecido y estipulado en el contrato.

Asimismo hace referencia a los arts. 450, 466, 510, 515, 518 al 520 del Cód. Civ., que rigen la relación contractual de los contratos de concesión, y las obligaciones de las partes que emanan de esos contratos, entre otros aspectos; por lo que debe entenderse de acuerdo a sus propios términos sin que las partes puedan decidir unilateralmente apartarse de su contenido ni comprender más que las cosas sobre las que las partes se hayan propuesto contratar, y que en caso de duda sobre algunas de su cláusulas se debe tener en cuenta la intención de las partes y las circunstancias del contrato.

Conforme a lo referido concluye que la autoridad regulatoria y la autoridad jerárquica, obraron de forma contraria a derecho al pretender ampliar unilateralmente la definición de "servicios concedidos" de cada contrato a las ASL-s de todos los contratos de concesión; que el efecto de esa pretensión, llevo a que Nuevatel reciba una multa injusta y desproporcionada, en vulneración del ordenamiento jurídico vigente.

1.2.2. Precedentes administrativos. Señala que el MOPSyV, hizo referencia en su Resolución que en un caso anterior no pudo aplicar sanciones al constatar la ausencia de cláusula expresa en los contratos; y que dicho precedente se apega a lo normativo legal vigente que establece el principio de tipicidad y el principio de legalidad como garantías del procedimiento sancionador administrativo aplicable; en ese entendido la autoridad administrativa no puede apartarse de los precedentes administrativos en los casos señalados por ley, no pudiendo

apartarse de los principios sancionadores establecidos en la Constitución como en la Ley de Procedimiento Administrativo; y que por lo referido, la RAR 0221/13, no cumple con lo dispuesto en el art. 30 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA).

Por otro lado, refiere que las autoridades administrativas pretenden integrar las cláusulas de diferentes contratos en uno solo, como si se tratara de lo mismo, siendo ello contrario a derecho; puesto que los contratos obligan a las partes respecto de sus estipulaciones, lo señalado en la ley y los usos, pero no le obligan respecto a lo señalado en otros contratos; en el caso presente el MOPSYV refiere que nada le impide referirse a la definición de unidad multa estipulada en un contrato diferente, lo que no es evidente, conforme al principio de tipicidad.

I.2.3. Respecto al principio "Nullum reformatio in peius". Señala que en la conclusión No. 12 de la R.M. N° 092/14 de la Resolución impugnada, menciona que si bien fueron aumentadas las UM de 796 a 865, el monto de la sanción se redujo de Bs 15.824.464.10; a Bs 15.418.728.80; por lo que no se agravó la situación de NUEVATEL como consecuencia de su propio recurso.

Situación que considera incorrecta y contraria a derecho, toda vez que el aumento de la sanción de 796 a 865 Unidades Multa es un hecho incontrovertible. Que la disminución del monto de Bs 15.824.464.10; a Bs 15.418.728.80; se debe a elementos y situaciones diferentes como explicó en los recursos presentados a lo largo del procedimiento administrativo, y que pasa a detallar:

Por una parte la RAR 0221/13 a tiempo de calcular la sanción establece que la cantidad de Unidades Multa (UM) aplicables a la sanción es de 796 de acuerdo al detalle del cuadro 2 (pág. 3 de RAR 0221 / 13), cantidad de UM que deduce la autoridad reguladora de los elementos que han configurado los incumplimientos advertidos por dicha autoridad en base a los respectivos contratos conforme se detalla en el cuadro N° 2 de la pág. 3 de la RAR 0221/13.

Posteriormente, mediante RAR 0669/13, la AT modificó la RAR 0221/13 incrementando la cantidad de UM de 796 a 865 UM, en directa violación del principio nullum reformatio in peius protegido por lo dispuesto en el art. 63-III LPA.

Por otra parte, en virtud de uno de los errores de cálculo del monto de la sanción correspondiente a cada UM, advertidos por Nuevatel en el recurso de revocatoria, la autoridad administrativa mediante la RAR 0669/13 sustituyó el monto de la sanción correspondiente a cada Unidad Multa. Es decir que el regulador corrigió parcialmente los errores oportunamente advertidos por Nuevatel, aunque no tomaron en cuenta que la metodología de evaluación aplicada fue distinta a la establecida en la normativa aprobada por el propio regulador (RAR 2004/0813), por lo que han reducido el monto de cada unidad multa de Bs19.879.98; (RAR0221/ 13) a Bs 17.825,12 (RAR 0669/13), por lo que en el no consentido caso de aplicarse la multa según los parámetros utilizados la misma debía ser el resultado de multiplicar la cantidad de 796 UM por el valor correcto de cada UM (Bs17.825.12; lo cual resulta en una sanción de Bs 14.188.795.52;) y no establecer una nueva cantidad de UM (865) para realizar la operación.

Conforme a ello, manifiesta que como consecuencia directa del Recurso de Revocatoria presentado por Nuevatel, el regulador mediante la RAR 0669/13, incrementó la sanción impuesta a Nuevatel de 796 UM a 865 UM, lo que evidencia la violación del principio nullum reformatio in peius y de lo dispuesto expresamente en el segundo párrafo del art. 63 de la L. N° 2341, al incrementarse la cantidad de unidades multa en 69 UM.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la R.M. N° 092 de 23 de abril de 2014, dejando sin efecto en su totalidad la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0669/2013 de 09 de octubre y parcialmente la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0221/2013 de 25 de abril.

II. De la contestación a la demanda.

Por su parte Arturo Vladimir Sánchez Escobar, Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, luego del traslado corrido, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de 15 de octubre de 2014, cursante de fs. 106 a 115, señalando lo siguiente:

II.1. Consideraciones previas.

Refiere que la normativa de telecomunicaciones establece un sistema de otorgación de títulos habilitantes que confieren a los operadores la prerrogativa de brindar ciertos servicios de telecomunicaciones al público, como son los servicios local, larga distancia y otros, entre los cuales también se encuentra el de teléfonos públicos, servicio sobre el cual y específicamente sobre la evaluación de la meta de calidad "Corrección de Fallas en ASLs" versa la controversia.

Por otro lado, de la revisión de los contratos del operador para la provisión de servicios de teléfonos públicos se advierte que éstos determinan, en el inc. a) del acápite referido a las Multas por Incumplimiento de Obligaciones contenido en el anexo 4, que la UM se define como la cientoveinteava parte de la Tasa de Regulación Anual del servicio concedido.

Tal determinación dispone de manera concluyente que la UM se define sobre el servicio concedido en la acepción que tal término conlleva y no "sobre el servicio concedido en cada contrato individualmente", como pretende el demandante en forma totalmente injustificada.

II.2. Respecto a la definición de servicios concedidos.

Refiere que el Ministerio de ninguna manera asume que diferentes contratos se constituyen en uno solo como asevera el demandante; que la posición del Ministerio se refiere a que el servicio concedido -provisión de teléfonos públicos- es único a pesar de que fuera concedido a través de varios contratos.

Asimismo señala que cada contrato contiene una lista de localidades en las que tal contrato específico admite la provisión del servicio, sin embargo, esto no desvirtúa el hecho de que el "servicio concedido" constituye un concepto integral que comprende la facultad del operador de proveerlo en los lugares en los que fue conferida tal prerrogativa en las condiciones legal y contractualmente establecidas, concepto que no

puede ser desvirtuado en sus alcances como propone el demandante en sentido de que el "servicio concedido" se refiere únicamente a cada contrato en particular.

Refiere que el inc. a) del acápite referido a las Multas por Incumplimiento de Obligaciones contenido en el anexo 4 de los contratos suscritos con Nuevatel SA para la provisión de los servicios de teléfonos públicos, la UM se define como la cientoveinteava parte de la Tasa de Regulación Anual del Servicio Concedido, sin que se puntualice que se trata de cada contrato específico como se pretende en la demanda.

Asimismo refiere, que en ninguno de los contratos existe el concepto de "Servicios Concedidos" que contemple a la sumatoria de la totalidad de localidades (ASLs) autorizadas en todos los contratos, el demandante vincula de forma imprecisa los términos "servicios concedidos" y "Áreas de Servicio Local-ASLs", porque efectivamente las ASLs son distintas en los diferentes contratos suscritos, lo que no sucede con el servicio concedido que es único, porque si bien el servicio de teléfonos pudo ser concedido para su provisión en localidades de Guayaramerín, Tupiza y Villamontes en contratos diferentes, ello no significa que el término "Servicio Concedido" se refiera a cada uno de los contratos en particular sino que engloba a la integridad del servicio concedido al operador y es a partir de tal concepto que corresponde la determinación de las UM para el efecto sancionatorio correspondiente.

Por otro lado refiere, que el Ministerio emitió una decisión fundada sobre el criterio que se tuvo en relación a los argumentos planteados por el recurrente y sustentada conforme a los antecedentes del caso y la normativa aplicable, destacando que ante la posibilidad de que la Administración pueda incurrir en el error al resolver los casos que son puestos en su conocimiento, asiste a los administrados la prerrogativa de acudir a la vía judicial a través del proceso contencioso administrativo; afirmando de su parte que el acto impugnado responde a derecho y parámetros de justicia.

Así también refiere que la sanción impuesta al operador se sustentó en las determinaciones contractuales y normativas aplicables al efecto, por lo que no se advierte que se emitiese ningún acto administrativo sustentado en apreciaciones subjetivas como expresa el demandante; y que la sanción impuesta fue producto de la aplicación cabal y correcta de los contratos a través de los cuales se otorgó el "Servicio Concedido" para la provisión de servicios de teléfonos públicos a favor de Nuevatel S.A., elaborado en términos claros, puntuales y precisos contenidos en tales contratos, que evitaron que sea necesario acudir a interpretarlos.

II.3. En relación a los precedentes administrativos.

Al respecto refiere que no puede pretenderse que una posición de la administración contrario a la normativa se repute como precedente administrativo, destacando que no puede considerarse superior a las normas sobre las que éste fue generado.

Asimismo, indica que de la revisión del art. 30 de la L. N° 2341 LPA, no es posible concluir que la motivación deba referirse expresamente a las causas por las cuales la Administración decide apartarse de un criterio precedente, puntualizando que de conformidad al inc. e) del art. 28 de la L. N° 2341 LPA se advierte que el fundamento del acto implica que este exprese las razones que indujeron a emitirlo.

Por otro lado refiere que con respecto al precedente contenido en la RAR ATT-DJ-RA TL 0039/2011, no se evidenció que el ente regulador se apartara de los principios de tipicidad y legalidad a los que hace referencia del precedente de "Cotegua", destacando que la RAR ATT-DJ-RA TL0039/2011, no contiene ningún precedente, pues un criterio de la Administración que se aparta de los parámetros jurídicos contenidos en los contratos y la normativa de ninguna manera puede ser reputado como un precedente administrativo.

Concluye refiriendo en este apartado, que el MOPSyV realizó un análisis integral del problema para concluir que la determinación de la ATT de imponer la sanción objeto de la controversia a NUEVATEL SA, se sujetó a los parámetros contractuales y normativos aplicables, destacando que los elementos jurídicos considerados permitieron evidenciar que la multa impuesta indudablemente obedece a dicho parámetros, sin que el MOPSyV sobrepase a los impedimentos de orden legal y contractual.

II.4. Respecto al principio Nullum reformatio in peius. Con referencia a los errores de cálculo del monto de la sanción correspondiente a cada UM, advertidos por Nuevatel S.A. en el recurso de revocatoria; es porque la autoridad administrativa mediante la RAR ATTDJ-RA TL 669/2013, sustituyó el monto de la sanción correspondiente a cada Unidad Multa, sin tomar en cuenta que la metodología de evaluación aplicada fue distinta a la establecida en la normativa aprobada por el regulador en la RAR 2004/0813, por lo que se dedujo el monto de cada UM de Bs 19.897.98; (RAR 0221/13) a Bs 17.825.12; (RAR 0669/13), de manera que en el no consentido caso de aplicarse la multa según los parámetros utilizados la misma debería ser el resultado de multiplicar la cantidad de 796 UM por el valor correcto de cada UM (Bs 17.825.12; lo cual resulta en una sanción de Bs 14.188.795.52;) y no establecer una nueva cantidad de UMs (865) para realizar la operación; manifiesta que tal planteamiento por el demandante no demuestra la vulneración del principio de la no reformatio in peius, porque objetivamente y de la impugnación administrativa planteada la multa se redujo de Bs 15.824.464.10; a Bs15.418.728.80; lo que demuestra que el interesado de ninguna manera fue puesto en una situación peor a consecuencia de su propio recurso.

II.5. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por NUEVATEL S.A.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

Mediante Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0908/2012 de 27 de diciembre, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes declaró el cumplimiento de una serie de metas de expansión y calidad por parte de Nuevatel S.A., notificó al operador por el presunto incumplimiento de las metas "Congestión en Rutas de Interconexión con otras Redes" y "Fallo en Traspaso Celular Terrestre" para la gestión 2010 del Servicio de Comunicaciones Personales-PCS, formuló cargos en contra del referido operador por el supuesto incumplimiento de la meta "Congestión en Rutas de Interconexión" y "Obligación para Acceso Universal"

gestión 2010 del Servicio de Larga Distancia Nacional e Internacional y formuló cargos en contra de Nuevatel S.A. por el presunto incumplimiento de la meta "Corrección de Fallas en ASLs" gestión 2010 del Servicio de Teléfonos Públicos".

El 25 de abril de 2013, el regulador dictó la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0221/2013 que declaró improbadamente la infracción contractual respecto a la Meta "Congestión en Rutas de Interconexión con otras Redes"; declaró probada la infracción relativa a la meta "Fallo en Traspaso Celular Terrestre" destacando la imposibilidad contractual de imponer una sanción por ese incumplimiento; declaró probados los cargos formulados respecto a la meta "Congestión en Rutas de Interconexión" sancionando al operador con multa de Bs 107.444.23; declaró improbadamente los cargos formulados respecto a la Meta "Obligación para Acceso Universal"; y declaró probados los cargos formulados respecto a la Meta "Corrección de Fallas en ASLs" sancionando al operador con multa de Bs 15.824.464.10.

Mediante memorial presentado el 15 de julio de 2013, Fabiana Cunioli Paz, en representación de Nuevatel S.A., interpuso recurso de revocatoria parcial en contra de la Resolución Administrativa regulatoria ATT-DJ-RA TL 0221/2013; mismo que fue resuelto por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes a través de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0669/2013 de 09 de octubre, por el cual aceptó parcialmente el recurso de revocatoria interpuesto por Nuevatel S.A. dejando sin efecto el artículo séptimo de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0221/2013 en lo referido al monto de la sanción y sancionó al referido operador con multa de Bs 15.418.728.80.

Verificada la notificación con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0677/2013, que atendió la solicitud de aclaración y complementación presentada por el operador relativa a la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0669/2013 el 26 de noviembre de 2013, a través de memorial presentado el 10 de diciembre, Fabiana Cunioli Paz, en representación de Nuevatel S.A., interpuso recurso jerárquico en contra de la Resolución administrativa regulatoria; que fue resuelta por el MOPSyV mediante R.M. N° 092 de 23 de abril de 2014, que dispone rechazar el recurso jerárquico planteado por Fabiana Cunioli Paz, en representación de Nuevatel S.A.

Resolución que ahora es motivo de controversia en la presente demanda contenciosa administrativa.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

1. Si MOPSyV a través de la R.M. N° 092/14 no individualizó la prestación del servicio concedido en diferentes localidades y bajo distintos contratos; siendo en consecuencia las sanciones de índole contractual.
2. Si el MOPSyV se apartó del contenido de la RAR ATT-DJ-RA TL 0039/2011, considerado por el demandante como precedente administrativo.
3. Si se vulneró el principio de nullum reformatio in peius al agravar la multa impuesta a Nuevatel S.A. de 796 UM a 865 UM.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Cabe señalar que el primer punto de controversia radica en determinar si el MOPSyV a través de la R.M. N° 092/14 no individualizó la prestación del servicio concedido en diferentes localidades y bajo distintos contratos; al respecto cabe señalar que los contratos suscritos con NUEVATEL S.A. establecen el área en la que el operador está facultado a proveer el servicio y que Nuevatel S.A. fue ampliando esas áreas geográficas a través de la suscripción de los referidos contratos de concesión. Conforme a ello, se estableció que el "servicio concedido" constituye un concepto integral que comprende la facultad del operador de proveerlo en los lugares en los que le fue conferida tal prerrogativa y en las condiciones legal y contractualmente establecidas.

Conforme a ello el MOPSyV de ninguna manera asumió que los diferentes contratos se constituyan en uno solo como señala el demandante, sino que hizo énfasis de que el servicio concedido, que es la provisión de teléfonos públicos es único a pesar de que fuera concedido a través de varios contratos.

Asimismo, conforme a los contratos suscritos con el operador para la provisión de servicios de teléfonos públicos, se advirtió que éstos determinan, en el inc. a) del acápite referido a las Multas por Incumplimientos de Obligaciones contenido en el Anexo 4, que la Unidad Multa-UM se define como la cientoveinteava parte de la Tasa de Regulación Anual del Servicio Concedido; tasa de regulación que se encuentra establecida por el art. 22 de la L. N° 1632 de Telecomunicaciones que determina su finalidad, concordante con los arts. 160 y ss., de su Reglamento, evidenciándose que las disposiciones contenidas en los contratos de concesión se encuentran conforme la normativa del sector de telecomunicaciones.

En ese entendido las sanciones impuestas al operador, originadas en el incumplimiento de sus obligaciones contractualmente establecidas, son producto de la aplicación correcta de los contratos, que se consideraron de forma integral en función a la tasa de regulación por los "servicios concedidos", conforme a ello el MOPSyV, confirmó de forma correcta lo establecido por la ATT.

V.2. Ahora bien, con respecto al segundo punto de controversia, respecto de que si el MOPSyV se apartó del contenido de la RAR ATT-DJ-RA TL 0039/2011, considerado por el demandante como precedente administrativo; se debe establecer que evidentemente la Administración tiene la prerrogativa de cambiar el precedente establecido, siempre y cuando los mismos sean debidamente motivados y

fundamentados, conforme dispone el art. 30-c) de la L. N° 2341, situación que se advirtió de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA- TL 0221/2013, en cuanto a la sustentación de la sanción impuesta a Nuevatel S.A. por las fallas del servicio prestado, conforme a ello se confirma lo establecido por el MOPSyV.

V.3. Con respecto al último punto de controversia y a objeto de determinar si se vulneró el principio de *nullum reformatio in peius* al agravar la multa impuesta a Nuevatel S.A. de 796 UM a 865 UM; se debe partir señalando que la Constitución Política del Estado (C.P.E.) en sus arts. 115-II y 119-11), propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, que según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Respecto de los derechos al debido proceso y a la defensa, es menester hacer referencia al art. 63-II de la L. N° 2341 que señala que la resolución que resuelva los recursos administrativos que referirá siempre a las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso se pueda agravar su situación inicial como consecuencia de su propio recurso.

Asimismo Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales refiere que el Principio de *Reformatio in peius* significa "Reforma para lo peor. Tal posibilidad caracteriza los recursos, por quien adopta la iniciativa de interponerlos, que le permiten aspirar a una nueva resolución, favorable o menos gravosa, pero que, al discutirse de nuevo las peticiones y los fundamentos, puede conducir a un empeoramiento con respecto a la decisión precedente".

Asimismo, conforme a ello se tiene la Sentencia N° 25/2014 de 27 de marzo, emitida por Sala Plena de este Tribunal en lo referente a la agravación de las multas a consecuencia del recurso de revocatoria, de la que fue parte la Cervecería Boliviana Nacional en' contra del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, donde se manifestó que: "...el administrado al pretender la aplicación del art. 63 de la Ley de Procedimiento Administrativo, debió justificar, contablemente del porqué del incremento de la sanción, hecho que evidentemente agrava la situación de la CBN, aunque en el fondo se ha mantenido el origen de la sanción, la ampliación de este monto carece de una justificación técnica, aspecto que debió ser corregido, vale decir en el recurso jerárquico, situación que va contra el principio de *Reformatio in peius*, y a su vez crea inseguridad jurídica al administrado, por lo que el agravio acusado en esta controversia resulta ser cierto y evidente".

En ese orden de ideas el art. 36-II la L. N° 2341 LPA, establece que será nulo un acto cuando; "el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión...", norma que concuerda plenamente con el art. 55 del D.S. N° 27113 Reglamento a la LPA, que establece; "será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados y lesione el interés público..."; Estos dispositivos legales prevén que la nulidad se limita sólo para aquellos casos en los que se deje en indefensión a los administrados o se afecte al orden público, pues ratificar que, "la nulidad por la nulidad misma no tiene más efecto que la innecesaria obstrucción de la pronta solución de las controversias".

En este entendido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que en materia de nulidades procesales, se deben observar ciertos principios, como el principio de especificidad, trascendencia y convalidación, de tal modo que la nulidad resulte útil en el proceso y tenga la bondad de restablecer derechos procesales que pudieron haberse lesionado, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva en el caso del demandante o el derecho a la defensa en el caso del demandado o, para evitar la intromisión de determinada causa de terceros ajenos a la litis y en definitiva, garantizar la justicia del fallo.

De lo referido, conforme a los antecedentes que cursan en el expediente, se tiene que la RAR 0221/13 a tiempo de calcular la sanción impuesta a Nuevatel S.A. establece que la cantidad de UM aplicables a la sanción es de 796 (conforme al cuadro N° 2 de dicha Resolución), cantidad de Unidades Multa que deduce la autoridad reguladora de los elementos que configuraron los incumplimientos advertidos, en base a los respectivos contratos.

Posteriormente, mediante la RAR 0669/13, la ATT incrementó la cantidad de unidades multa de 796 a 865, sin efectuar una fundamentación legal y técnica de los motivos por los cuales agrava la situación del proveedor, recalculando la sanción impuesta por incumplimiento en la meta "Corrección en Fallas en ASLs" del servicio de telefonía pública; en base a nuevos parámetros.

Conforme a ello, al verificarse que como consecuencia directa del recurso de revocatoria, presentado por Nuevatel SA, se incrementó la sanción impuesta de 796 UM a 865 UM, se advierte la vulneración del principio de *nullum reformatio in peius* y de lo disjuntó el art. 63-II de la L. N° 2341, puesto que la ATT al momento de resolver el recurso, agravó la situación del administrado; que si bien advirtió errores de cálculo del monto de la sanción correspondiente a cada UM, por la utilización de la tasa de regulación pagada el 2010 y no así del 2011 como establece el contrato de concesión; sin embargo, la metodología para la deducción de UM y de la sanción a pagar, carecen de sustento técnico y jurídico (en el marco de los contratos establecidos), ocasionando indefensión en el administrado y vulnerando su derecho a la defensa como elemento configurativo del debido proceso, correspondiendo, en consecuencia, emitir un nuevo pronunciamiento por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte.

V.4. Conclusiones. En el marco de la fundamentación precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda se concluye que al haberse evidenciado vulneración al debido proceso en su vertiente derecho a la defensa y *nullum reformatio in peius*, corresponde dejar sin efecto hasta la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0221/2013 de 25 de abril, en lo referente a la agravación de la multa impuesta a NUEVATEL S.A. a consecuencia del recurso de revocatoria interpuesto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del CPC, concordante con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA EN PARTE la demanda de fs. 75 a 82 interpuesta por Nuevatel S.A. representada por Miguel Ángel Sandoval Ortiz en contra del MOPSyV, en consecuencia se ANULA hasta la Resolución del Recurso

Administrativa Regulatoria ATTDJ-RA TL 0221/2013 de 25 de abril, debiendo la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte emitir nueva resolución resolviendo en base a los fundamentos expuestos en el punto V.3. de la presente Resolución.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



588

**Operaciones Metalúrgicas (OMSA S.A.) c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por Operaciones Metalúrgicas SA (OMSA), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 56 a 63 vta., de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0650/2014 de 25 de abril, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 66, la contestación de la AGIT de fs. 73 a 82, y de la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Oruro de fs. 120 a 123; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 107 a 110 y de 114 a 115 respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada; y,

I. Contenido de la demanda.

En mérito a la Escritura de Poder N° 648/2012 de 18 de mayo, Raúl Rubén Salas Saldivar en representación de OMSA se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, e impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0650/2014 de 25 de abril, en virtud de los siguientes argumentos:

I.1. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la AGIT confirmó incorrectamente la observación de la Administración Tributaria (AT) que depuró facturas de sus proveedores 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 189, 190, 183, 185 y 187 correspondientes a COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería, ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, por el hecho de no estar respaldadas en su integridad por medios fehacientes de pago, pese a que sus proveedores pagaron oportunamente el IVA del monto total de dichas facturas al SIN, que fue oportunamente demostrado.

Por ello, señala que es irrefutable que el SIN recibiera oportunamente el pago del IVA de estas facturas de parte de sus proveedores, en consecuencia solicita su devolución, en cumplimiento de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, D.S. N° 23499 de 30 de enero de 1995, L. N° 1963, D.S. N° 25465.

Señala que la normativa referida a los medios fehacientes de pago no establece una presunción absoluta sobre la inexistencia de la transacción, cuando no existen documentos bancarios de pago total; puesto que establece que las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancario y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.

Refiere que la normativa determina que además de los documentos bancarios de pago, existen otros documentos que constituyen medios fehacientes, autorizados legalmente y con plena validez para probar una transacción, aspecto que va de conformidad con lo dispuesto en el art. 70-4 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, concordante con el art. 37 D.S. N° 27310 Reglamento del CTB (RCTB). Con esa base, señala que en el proceso se demostró la efectiva existencia de la transacción a través de la presentación de varios documentos, como

ser: Pólizas de exportación, facturas comerciales, certificados de salida emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, Declaración Única de Exportación, Manifiesto Internacional de Carga por Carretera/Declaración de Tránsito Aduanero, Certificados de Peso y Calidad, Certificados de Análisis y otros, documentos que demuestran que la empresa realizó efectivamente la compra de material y se exportó después del proceso de fundición; refiriendo que en su caso si existió la certeza absoluta que la compra de minerales se realizó, puesto que es materia prima de su actividad de exportación y por otro lado tampoco quedó duda de que dicho material fue fundido y exportado, tal como lo demuestran los documentos señalados; por lo que concluye que la transacción fue documentalmente respaldada. Cita como jurisprudencia el A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, referida a los medios fehacientes de pago.

Concluye señalando que se estuviese incumpliendo la normativa de devolución impositiva, basado en el principio de país destino o ajuste de frontera, que busca que las operaciones de comercio exterior, las mercancías de exportación no sean gravadas en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador, procediendo para tal efecto a la devolución de los impuestos de consumo, y que en la presente, la posición asumida por la AGIT que respalda la depuración de facturas por parte de la AT, es contraria con el principio de neutralidad impositiva.

1.2. Petitorio de la demanda.

Por lo expresado solicita se revoque parcialmente la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 00650/2014 de 25 de abril y Auto Motivado AGIT-RJ 055/2014 y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00882-13 de 30 de septiembre emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, dejando sin efecto la depuración efectuada de Bs 340.228.- por la AT y en consecuencia se disponga la aprobación y aceptación de la Solicitud de Devolución de Impuestos de los montos que fueron depurados en la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00882-13 de 30 de septiembre.

II. Contestación a la demanda.

II.1. Por su parte, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT, luego del traslado corrido, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Que conforme a la Resolución Administrativa CEDEIM previa advirtió que la AT procedió a la depuración parcial de las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14135, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187; emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajadería, ACM Minería y Metalurgia, Solano Andrade Argandoña, ELFEO SA e International Bussines Trade Bolivia Ltda., debido a que estas facturas no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago y que el contribuyente no presentó documentación suficiente que respalde el pago en su totalidad, incumpliendo con lo establecido en el art. 37 del D.S. N° 27310 RCTB, modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874; al no haber acreditado la prueba pertinente según el art. 76 de la L. N° 2492 CTB, manifiesta que confirmó la depuración.

Por otro lado, indica que de conformidad a los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 CTB y el art. 198-e) y 211-I de la L. N° 3092 Complementario al CTB, quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada debe interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de los fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la que considera que no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico, en estricta concordancia del principio de congruencia.

Finalmente, indica que los argumentos del demandante no son evidentes, de modo que la Resolución impugnada fue dictada en base a lo solicitados por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso; por lo tanto, la demanda carece de sustento jurídico — tributario y es evidente que no existió agravio ni lesión de derechos que se hubiere causado al demandante.

11.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por OMSA, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0650/2014 de 25 de abril, emitida por la AGIT.

III. contestación a la demanda por parte de la Gerencia Graco Santa Cruz.

III.1. Así también, Verónica Sandy Tapia, Gerente Distrital del SIN Oruro, contesta la demanda en forma negativa, en virtud de los siguientes fundamentos:

Refiere que el SIN Oruro aplicó estrictamente lo dispuesto en los arts. 66-11); 70-4) de la L. N° 2492 Cód. Trab. Boliviano y 37 del D.S. N° 27310 RCTB, y que de la revisión de los antecedentes se constató que las facturas 11149, 14134 y 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185, 187, emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería S.R.L., ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas; siendo que el contribuyente presentó facturas con montos superiores a 50.000 UFV 's a la verificación de medios fehacientes, habiéndose constatado que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras, por lo que el importe del crédito depurado asciende a Bs 431.427.- debiendo emitirse CEDEIM 's por Bs 2.424.586.- por el IVA, asimismo, comunicados los resultados al contribuyente el mismo no presentó objeción a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Por lo que indica que no se vulneró los derechos del sujeto pasivo, por el contrario éste debió haber presentado todos los documentos que efectivamente acrediten las compras realizadas de las empresas citadas, tal como lo dispone el art. 76 de la L. N° 2492 CTB.

III.2. Petitorio de la contestación.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta por OMSA.

IV. Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. La AT el 01 de agosto de 2012, notificó personalmente a Mariano Ignacio Peró Taborga representante legal de OMSA con la Orden de Verificación CEDEIM N° 00120VE00102 modalidad verificación previa CEDEIM, cuyo alcance es la revisión de hechos elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal IVA, correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2011; asimismo notificó el Requerimiento N° 00113565 en el que solicitó documentación, entre otros, declaraciones juradas del IVA e IT, Libros de Compras y Ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de ingreso y egreso con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de la gestión 2011.

El 13 de agosto de 2013, la AT emitió el Informe CITE:SIN/GDOR/DFNE/INF/95/2013, según el cual el producto de la verificación realizada, establece como resultado final el crédito fiscal IVA a devolver de Bs 2.424.586.- y el crédito fiscal IVA observado de Bs 431.437.- correspondiente a noviembre de 2011.

Con base en el Informe precedentemente citado, el 16 de julio de 2013, la AT notificó al representante de OMSA, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00882-13 de 30 de septiembre, que establece Bs 2.424.586.- como crédito fiscal IVA a devolverse y Bs 431.437 como crédito fiscal IVA observado, correspondiente a noviembre de 2011, producto de la depuración del crédito fiscal.

Ante dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT- La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2014 de 27 de enero, misma que revoca parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00882-13 de 30 de septiembre, emitida por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, dejando sin efecto el reparo de Bs 12.222 correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia SRL, ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña superiores a 50.000UFV's respaldadas por el pago de regalías mineras; y se confirma el monto de Bs 419.215.- no respaldado íntegramente con medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como sujeto a devolución el importe de Bs 2.424.586.- establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, más el monto de Bs 12.222.- mencionado, sumando un total de Bs 2.436.808 por el periodo fiscal noviembre de 2011.

Ese hecho motivo a que la AT y el contribuyente interpusieran recurso jerárquico, que fueron resueltos con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0650/2014 de 25 de abril, pronunciada por la AGIT, que resolvió revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ 0085/2014 de 27 de enero, consiguientemente, dejó sin efecto legal la depuración del crédito fiscal IVA por Bs 9.369.- que cuenta con medios fehacientes de pago, y se mantuvo firme Bs 422.068.- por ausencia de medios fehacientes de pago; estableciendo en consecuencia el importe a devolver de Bs 2.433.955.- correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2011; mismo que fue aclarado y complementado por Auto Motivado AGIT-RJ 0055/2014 que dispuso dejar sin efecto legal la depuración del crédito Fiscal IVA por Bs 91.209.- que cuenta con medios fehacientes de pago, y se mantiene firme Bs 340.228.- por ausencia de medios fehacientes de pago; estableciendo en consecuencia el importe a devolver de Bs 2.515.795.- correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2011. Resolución que dio origen a la presente demanda contencioso administrativa.

V. De la problemática planteada.

Que así vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la AT.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, se encuentran respaldadas en su integridad con medios fehacientes de pago conforme lo determinado en el art. 37 del D.S. N° N° 27310 RCTB.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la Resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

VI.1. Que para determinar si el crédito fiscal de las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187 han sido debidamente respaldadas por medios fehacientes de pago, es necesario hacer una revisión de lo dispuesto en el art. 3 del D.S. N° 25465 que dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843. La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843. Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, debito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Asimismo, el parág. III, art. 12 del D.S. N°27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310 RCTB, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

Por otra parte, el num. 4, art. 70 de la L. N° 2492 CTB, establece como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas.

De la revisión de antecedentes, se tiene que la AT observó las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, que corresponden a importes superiores a 50.000 UFV's, por falta de medios fehacientes de pago de los lotes que le fueron presentados e identificados por una parte del total, y que en instancia de alzada y jerárquica se concluyó que el recurrente, no demostró con medios fehacientes el pago íntegro a los proveedores, y que lo ratificó, cuando admitió la falta de pago del total de las facturas.

Ahora bien, la empresa demandante aduce que la depuración de las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, no corresponde, porque cumplen con las condiciones de: ser originales, corresponder al periodo fiscal y estar vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa. Asimismo, señala que OMSA demostró mediante: pólizas de exportación, facturas comerciales, certificados de salida emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, Declaración Única de Exportación, Manifiesto Internacional de Carga por Carretera/Declaración de Tránsito Aduanero, Certificados de Peso y Calidad, Certificados de Análisis y otros, que su empresa realizó efectivamente la compra de material y se exportó después del proceso de fundición; refiriendo que en su caso si existió la certeza absoluta de la compra de minerales, puesto que es materia prima de su actividad de exportación y por otro lado tampoco quedó duda que dicho material fue fundido y exportado; por lo que concluye que la transacción fue documentalmente respaldada.

A lo manifestado, cabe señalar, que lo sustentado por la empresa demandante no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N° 27310 RCTB, modificado por el art. 12-111 del D.S. N° 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el periodo noviembre de 2011, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70-5) de la L. N° 2492 CTB, que prevé como obligación del contribuyente el demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden; asimismo, el art. 66-11, de la citada ley, reconoce que la ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción. En el caso de autos, el demandante refiere a qué liquidaciones o transferencias u otra prueba no presentada no fueron tomadas en cuenta, a efectos de poder corroborar si los montos solicitados en restitución devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba en específico, por lo que al no haber demostrado la parte actora que las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las transacciones efectuadas, éste Tribunal no puede ordenar la restitución de los montos solicitados, coincidiendo con el criterio sustentado por la Autoridad recurrida, por consiguiente no es evidente lo acusado por la entidad demandante en sentido de que hubiera vulneración del art. 37 del D.S. N° 27310 que RCTB, modificado por el art. 12-111 del D.S. N° 27874 relacionado con el art. 70.4 de la L. N° 2492 CTB, art. 11 de la L. N° 843-8 del D.S. N° 21530 y 12 y 13 de la L. N° 1489.

VI.2. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la Resolución impugnada, puesto que como se advirtió, la entidad demandante no desvirtuó que las facturas 697, 698, 11150, 11149, 14134, 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187 estén respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago conforme lo determinado en el art. 37 del D.S. N° 27310 RCTB; correspondiendo en consecuencia desestimar la pretensión deducida por OMSA.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 declara IMPROBADA la demanda de fs. 56 a 63 vta. interpuesta por Operaciones Metalúrgicas S.A. representada por Raúl Rubén Salas Saldívar, contra la AGIT, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0650/2014 de 25 de abril.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



589

**Catalina Lizarazu Suárez c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Catalina Lizarazu Suarez, a través de su representante legal Rubén Carpio Gonzales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 398 a 402, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0893/2014 de 17 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 404, la contestación de fs. 423 a 426 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 431 a 432 y 436 a 437, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

En mérito al Testimonio Poder N° 3659/2014 de 17 de septiembre de 2014, Rubén Carpio Gonzales con C.I. 2353310 LP., en representación legal de Catalina Lizarazu Suarez con C.I. 2237228 LP., mediante memorial de fs. 398 a 402, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa en contra de la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0893/2014 de 17 de junio, emitida como efecto del Recurso de Alzada interpuesto en contra de la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR No. 0212/2013 de 16 de octubre de 2013, expresando que:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el 05 de junio de 2012, la Administración Aduanera (AA) mediante Orden No. 018/2012 dio inicio a la Fiscalización Posterior de las Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) C- 2643, C-3107, C-7387, C- 11743 y C- 16354, todas de la gestión 2009, producto de la cual emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-024/2013 de 14 de enero, estableciendo indicios de la presunta comisión de la contravención tributaria de contrabando, en aplicación del art. 119-1) y 3) del D.S. N° 25870 R.L.G.A., y los arts. 160-4), y 181-b) de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

Posteriormente, el 09 de diciembre de 2013, se le notificó con la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR-212/2013 de 16 de octubre, que declaró PROBADA la comisión de contrabando contravencional respecto a todas las DUI's. Tras ser impugnada esta Resolución la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0271/2014 de 31 de marzo, resolviendo confirmar la Resolución Sancionatoria por Contrabando.

Contra esta determinación, la demandante interpuso Recurso Jerárquico, instancia en la que la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0893/2014 de 17 de junio, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Falta de presentación de registros sanitarios y fitosanitarios emitidos por SENASAG.- Refiere que esta falta usada como fundamento principal de la Resolución Sancionatoria es contradictoria con los cuadros de datos contenidos en la misma Resolución donde se declara de forma indudable e indiscutible que todas las DUI's tienen los Certificados de Origen y SENASAG, acto administrativo que a pesar de su incoherencia e incongruencia no fue observado por la AGIT.

I.2.2. Infracción de Disposiciones Especiales que no debían obstaculizar el levante de mercaderías.- Señala que la tipificación de su conducta en los presupuestos de los arts. 160-4), y 181-b) de la L. N° 2492 CTB, no tiene sustento, porque no se han infringido esas ni otras normas legales, ya que los requisitos esenciales para el despacho aduanero entre ellos el Certificado de Origen y del SENASAG fueron presentados oportunamente permitiendo el levante dispuesto en el art. 114-II del D.S. N° 25870 R.L.G.A., contradicción refrendada por la AGIT que sesgó la verdad material.

I.2.3. Violación del Principio de Legalidad por falta de tipicidad.- Indica que el principio de legalidad previsto en el art. 6 de la L. N° 2492 CTB, determina que sólo la Ley puede tipificar ilícitos tributarios y establecer sanciones, disposición concordante con el art. 8-II del mismo cuerpo legal y los arts. 283, 284 y 285 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., constituyéndose la tipicidad en un elemento esencial y en el principal límite del poder punitivo; evidenciando que en este caso la AGIT y la AA interpretaron de manera errónea la ley, al adecuar su conducta al tipo señalado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 CTB, cuando no es posible aplicar la analogía para tipificar delitos y contravenciones.

I.2.4. La norma exige la presentación de certificados y no de registros.- Conforme señalan los arts. 84 de la L. N° 1990 Ley General de Aduana y 119 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., los productos alimenticios para el despacho aduanero deben contar con certificados que acrediten la inocuidad para el consumo humano, no siendo exigible el registro de la persona que obtiene ese certificado, ya que la certificación es para la

mercadería y no para la persona, quedando demostrado que con su accionar la AGIT lesionó el principio de: "Lo accesorio sigue la suerte de lo principal", interpretando erróneamente la Ley sustantiva.

I.2.5. No existe causales de rechazo de la declaración de mercancía.- Conforme lo determinado por el art. 112-d) del D.S. N° 25870 R.L.G.A., se colige que el nombre del consignatario de la DUI puede diferir del de la documentación soporte cuando ha existido transferencia de la mercancía, motivo por el cual no se ha cometido ninguna contravención aduanera, aspecto que no fue considerado en la Resolución impugnada, generando la errónea aplicación de las normas, además de no observar el Fax AN-GNNGC-DNPNC-F-0021/05 de 23 de mayo, que afirma que el documento de compra venta acredita la transferencia de las mercancías.

I.2.6. La nota del SENASAG que sirve de sustento para la resolución vulnera el ordenamiento jurídico.- El cite SENASAG /JD/LP N° 859/2012 de 23 de noviembre, refiriéndose a la L. N° 2061, al DS N° 25729 y la R.A. 0040/2003, que versan sobre registros y no sobre certificaciones, concluye de forma ilegal y arbitraria, que por tema de sanidad y cuarentena no es posible transferir ninguna mercancía hasta después de su nacionalización, vulnerando la potestad aduanera prevista en el art. 1-III de la L. N° 1990 LGA.

I.2.7. La AA vicio de nulidad sus actos.- Al no presentar ante la ARIT y la AGIT los documentos originales entregados en su oportunidad, en las cinco carpetas de la Agencia Despachante de Aduana Oriental S.R.L., incumpliendo el art. 217 de la L. N° 2492 CTB, demostrándose que no ha existido un debido proceso, se sesgó la verdad material, no se valoró prueba adecuadamente y se basó la Resolución impugnada en una nota del SENASAG, que no hace norma jurídica, consecuentemente no tiene asidero legal.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0893/2014 de 17 de junio en todos sus extremos.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 19 noviembre de 2014, cursante de fs. 423 a 426 vta., bajo los siguientes argumentos:

II.1. Refiere que en la Resolución Sancionatoria no existe la contradicción señalada por el demandante, ya que la AA reconoce que las DUI's cuentan con los respectivos Certificados del SENASAG consignados a nombre del señor Cesar Maldonado, observando posteriormente que la demandante Catalina Lizarazu Suarez, quien efectuó el despacho de importación a consumo, no presentó sus respectivos registros sanitarios y fitosanitarios emitidos por el SENASAG, motivo por el que no correspondía que la AGIT observe la presunta incongruencia que acusa el demandante.

II.2. En respuesta a los fundamentos expuestos en los incs. 2 al 7 del memorial de demanda, transcribe los incisos x. al xiv. de la Resolución Jerárquica, argumentando que la mercadería importada requiere la presentación de un Certificado de Inocuidad Alimentaria, el cual debió ser obtenido de forma previa por la importadora, quien a su vez tenía la obligación de contar con el Registro Sanitario de Empresas del Rubro Alimenticio establecido en la R.A. N° 040/2003, siendo esta la observación principal que existe al despacho aduanero, consiguiendo la importadora infringió el art. 119-I del DS N° 25870 R.L.G.A. y la R.A. N° 040/2003 modificada por la R.A. N° 60/2004, adecuando su conducta al inc. b) del art. 181 de la L. N° 2492 CTB, no existiendo vulneración al principio de tipicidad u otro principio general del derecho, y habiéndose interpretado correctamente la normativa tributaria aduanera.

II.3. En cuanto a la nota emitida por el SENASAG, señala que la misma tiene base legal en la L. N° 2061, el D.S. N° 25729 y la R.A. N° 040/2003, no correspondiendo las observaciones hechas por el demandante; asimismo, aclara que en el Recurso Jerárquico no se hizo referencia a lo establecido en el FAX AN-GNNGC-DNPNC-F-0021/05 emitido por la Gerencia Nacional de Normas de la Aduana Nacional, no correspondiendo su consideración en esta instancia en virtud al principio de congruencia.

Con estos argumentos, refuta los fundamentos de la demanda, afirmando que la Resolución Jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de su Resolución.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare improbadamente la demanda interpuesta por Rubén Carpio Gonzales en representación de Catalina Lizarazu Suarez, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0893/2014 de 17 de junio, emitida por la AGIT.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1. El 03 de Junio de 2012, la AA notificó a Catalina Lizarazu Suarez con la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 018/2012, comunicando el inicio de la fiscalización del Gravamen Arancelario e Impuesto al Valor Agregado, contenido en las importaciones realizadas mediante las DUI's C-2643, C-3107, C-7387, C-11743 y C- 16354 tramitadas en la gestión 2009, requiriendo documentación detallada en dicha orden y otorgando al sujeto pasivo un plazo de 10 días para su presentación.

III.2. Evaluada la documentación solicitada, la AA emitió y notificó el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-024/2013 de 14 de enero, estableciendo la presunta comisión de la contravención aduanera de contrabando conforme el art. 181-b) de la L. N° 2492 CTB, por no contar las referidas DUI's con Certificado Sanitario y Fitosanitario emitidos a nombre de la importadora.

III.3. El 16 de octubre de 2013, la AA emitió la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR No. 212/2013, declarando probada la comisión del contrabando contravencional establecida en el Acta de Intervención Contravencional, e imponiendo como sanción el pago de una multa equivalente al 100% del valor de la mercancía.

III.4. Interpuesto el Recurso de Alzada por el sujeto pasivo, la ARIT La Paz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0271/2014, resolviendo confirmar la Resolución Sancionatoria.

III.5. Contra esta determinación, el sujeto pasivo interpuso Recurso Jerárquico, en mérito al cual la AGIT pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0893/2014, que resolvió confirmar la Resolución del Recurso de Alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria.

IV. De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la ausencia del registro de la importadora ante el SENASAG, configura la conducta tipificada como contrabando en el art. 181 inc. b) de la L. N° 2492 CTB, considerando que las DUI's contaban con los respectivos Certificados del SENASAG consignados a nombre del señor Cesar Maldonado.

V. Análisis del problema jurídico planteado

V.1. La AGIT en su Resolución Jerárquica confirmó la calificación de la conducta del contribuyente como contrabando contravencional, porque considera que el sujeto pasivo infringió el art. 119 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., que en su texto original vigente al momento de la tramitación de las DUI's (2009), dispone: "En cumplimiento del artículo 84 de la Ley y en aplicación del CODEX alimentario establecido por la Organización Mundial del Comercio, para efectos del despacho aduanero los certificados se limitarán a las siguientes mercancías: 1) Los productos alimenticios, las bebidas y los líquidos alcohólicos, requieren la presentación de certificado sanitario (bromatológico, toxicológico, microbiológico y/o radiológico) según corresponda, emitido en el país de origen, según normas internacionales vigentes y del certificado otorgado por el Ministerio de Salud, que acredite la inocuidad para el consumo humano. (...) Los certificados señalados anteriormente serán presentados por el importador a través del Despachante de Aduana como requisito indispensable para el trámite de despacho aduanero. La falta de presentación de los certificados precedentemente señalados impedirá el despacho aduanero y la administración aduanera, en coordinación con el organismo competente, dispondrá el destino o destrucción de las mercancías".

De la normativa expuesta se tiene que en el caso puntual, la obtención y presentación del Certificado de Inocuidad Alimentaria emitido por el SENASAG para productos alimenticios, tiene por objeto, garantizar el ingreso o importación de mercancías, que tras ser sujetas a inspección, se consideren aptas para el consumo humano, esto, con la finalidad de proteger la salud de los consumidores, previniendo además como sanción, que ante el incumplimiento de la presentación de dichos certificados, se impida el ingreso a territorio nacional de dichas mercancías y se disponga su posterior destrucción.

En este marco, se entiende que la conducta que se constituye en infracción a la norma y consecuentemente contrabando, es el ingreso de mercadería a territorio nacional que no cuente con la Certificación de Inocuidad Alimentaria expedida por el SENASAG, advirtiéndose que en el caso de autos, tal como lo reconocen la AA y las instancias de impugnación en sus resoluciones, cada una de las importaciones y DUI's fiscalizadas fueron respaldadas con su respectivo Certificado de Inocuidad, que acredita la inspección y autorización del SENASAG para la importación de dicha mercancía a territorio boliviano, correspondiendo precisar que el hecho de que estos consignen un nombre distinto al del importador, no desvirtúa ni invalida la certificación hecha por el SENASAG en relación al producto sujeto a inspección, ya que este no es un documento que se exija para acreditar una condición o calidad del importador, sino que más bien es exigible y se constituye en un requisito imprescindible o esencial para la importación, porque acredita y garantiza que la mercancía es apta para el consumo humano.

En ese contexto, se tiene que las importaciones efectuadas a través de las DUI's -2643, C-3107, C-7387, C-11743 y C- 16354, cumplieron con el requisito establecido en el art. 119 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., referente a la presentación de certificación que acredite la inocuidad de la mercancía para el consumo humano, encontrándose plenamente vigentes y válidas las certificaciones emitidas por el SENASAG al momento de la importación, siendo posible para las autoridades administrativas identificar en estas los lotes y características de la mercadería inspeccionada, a efecto de contrastarla con aquella declarada e importada, y evidenciar que su expendio e ingreso no representaban un riesgo para la salud de los consumidores, cumpliéndose de esta manera con la finalidad de la norma, pues se importó una mercancía debidamente autorizada.

Ahora bien, la AA al observar que la certificación no se encontraba a nombre de la importadora, y tras evidenciar que la normativa aduanera no preveía sanción a esta conducta, recurrió en consulta al SENASAG, quien respondió aludiendo situaciones diferentes al caso controvertido y se refirió a la obligación de registro ante el SENASAG de los importadores, aspecto que se encuentra regulado por la R.A. N° 040/2003 modificada por la R.A. N° 060/2004 del SENASAG, cuyo incumplimiento no puede asimilarse a una causal de contrabando, como erradamente pretenden interpretar las autoridades administrativas cuando esta situación no se encuentra tipificada en el art. 181 de la L. N° 2492 CTB, no pudiendo adecuarse al inc. b), que dispone: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales."; habiéndose demostrado y explicado ampliamente, que la norma prevé la obligación de presentar

los certificados de inocuidad con la finalidad de proteger la salud de los consumidores, mas no exige la presentación de los registros del importador ante el SENASAG para la consolidación de la importación, aspecto que no puede constituirse o interpretarse arbitrariamente como una causal que invalide el trámite del despacho aduanero.

Por lo tanto, se evidenció que tanto la AA, la ARIT y la AGIT, no han expuesto ni fundamentado en qué forma los Certificados de Inocuidad Alimentaria presentados por el importador para las DUI's fiscalizadas, han incumplido la normativa expuesta, y mucho menos han demostrado que se haya consolidado la conducta de contrabando prevista en el art. 181 inc. b) de la L. N° 2492 CTB, siendo necesario considerar el objetivo y la finalidad del art. 119 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., en razón de que estas autorizaciones no tienen como objeto certificar una condición del importador o propietario, sino de la mercancía en sí.

En virtud a lo precedentemente expuesto, se concluye que la AGIT en su Resolución Jerárquica, ha efectuado una errónea interpretación de la normativa tributaria aduanera, sancionando la comisión de un ilícito que no se encuentra tipificado en las referidas disposiciones, y la infracción de normas de forma injustificada, sin analizar de forma integral y contextual el contenido de las mismas, careciendo su resolución de sustento jurídico y fáctico que acrediten la comisión del ilícito que se le atribuye al sujeto pasivo, resultando, en consecuencia, inexistente la contravención aduanera de contrabando, generada como efecto de la presunta invalidez de los Certificados de Inocuidad Alimentaria que respaldan las importaciones sujetas a fiscalización, ya que esta no fue demostrada ni justificada por la AA.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico ha interpretado y aplicado incorrectamente la normativa legal citada, habiéndose evidenciado la infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, tras el ejercicio del control de legalidad, oportunidad, conveniencia e inconveniencia, correspondiendo en consecuencia revocar la Resolución de Recurso Jerárquico, y dejar sin efecto la Resolución Sancionatoria por Contrabando Contravencional, por no haberse probado los cargos establecidos en contra del sujeto pasivo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70 de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consiguientemente, se revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0893/2013 de 17 junio; en consecuencia se deja sin efecto la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 212/2013 de 16 de Octubre, al no evidenciarse la existencia del contrabando contravencional.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Pastor S. Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor S. Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Rita Susana Nava Durán.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



590

Ferroviaria Oriental (FO. S.A.) c/ Superintendencia General del SIRESE
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La Constitución Política del Estado, la Ley del Órgano Judicial, la L. N° 620, el Dictamen General N° 06/2014 de la Procuraduría General del Estado, la S.C. Plurinacional N° 0995/2016-S3 de 22 de septiembre, demás antecedentes y:

CONSIDERANDO: I.- Que el art. 15 de la L.Ó.J. en su parág. I, dispone: "El Órgano Judicial sustenta sus actos y decisiones en la Constitución Política del Estado, Leyes y Reglamentos, respetando la jerarquía normativa y distribución de competencias establecidas en la Constitución." A su vez el art. 108 de la C.P.E. refiere: "Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes".

Que el art. 122 de la C.P.E., refiere: "Son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la Ley".

Que amparados en las disposiciones legales transcritas anteriormente, consideramos pertinente y necesario precisar el alcance jurisdiccional de dos procesos judiciales, como ser el Contencioso y el Contencioso Administrativo, ambos previstos en principio en los arts. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ. (1975) e incluidos posteriormente en la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 "Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo".

Respecto al proceso "Contencioso", el mismo procede para resolver las causas contenciosas que resultaren de los contratos, negociaciones y concesiones del Gobierno Central, y demás instituciones públicas o privadas que cumplan roles de administración pública a nivel nacional. (Art. 2-1 L. N° 620). Siendo pertinente precisar que toda controversia emergente de un contrato administrativo, debe dilucidarse imperativamente vía proceso especial, denominado en este caso "contencioso", salvo disposición legal especial y que taxativamente disponga lo contrario. Complementando, el profesor Mariano Gomes Gonzales establece que los contratos administrativos: "(...) son todos aquellos contratos en que intervienen la administración, legalmente representada y tienen por objeto la ejecución de una obra o servicio público ya sea en interés general o del Estado de la Provincia o Municipio". A su vez el art. 47 de la L. N° 1178 prevé: "...son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza".

Que las diferencias puntuales entre un contrato privado y un contrato administrativo, es que 1. En el primero rige el principio de la voluntad entre las partes, lo que hace que exista una igualdad entre el ofertante y aceptante, siendo su finalidad el lucro de una de las partes o de ambas, 2. En cambio en un contrato administrativo, las solemnidades o formalidades previstas en la Ley, están por encima de la voluntad, de las partes, su finalidad es pretender el bienestar social y no individual, por consiguiente no se evidencia una igualdad entre las partes.

Que por las características propias de un contrato administrativo, no es viable que las controversias emergentes de dicha relación contractual, deban resolverse en la vía civil o contenciosa administrativa, sino mediante un proceso especial, como es el proceso "contencioso", conforme se asumió en los AA.SS. Nos. 281/2012 y 286/2012, citados por el Dictamen N° 06/2014, emitido por la Procuraduría General del Estado Plurinacional. La amplitud de este proceso, hace que a consecuencia de los hechos controvertidos expuestos tanto por la parte actora, como demandada, pueda ser tramitado como proceso contencioso de derecho o de hecho, posibilidad que no existe en una demanda "contencioso administrativa", que es también consecuencia lógica de su naturaleza procesal, conforme se explicara posteriormente.

Respecto al proceso "contencioso administrativo", el mismo se constituye en el mecanismo idóneo para materializar el principio de control judicial de legalidad previsto en el art. 4-i) de la L. N° 2341. Coherente con lo manifestado, se asume que el requisito procesal de admisibilidad es que se haya agotado los mecanismos de impugnación administrativos, respecto a un determinado acto administrativo lo cual se acredita con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico. En consecuencia la finalidad única de un proceso contencioso administrativo es realizar un control de legalidad, es decir evidenciar si en el transcurso del proceso administrativo previo, se aplicó correctamente una norma jurídica sea esta sustantiva o adjetiva, siendo esta la razón por la cual un proceso Contencioso Administrativo, únicamente puede ser tramitado como de derecho y no de hecho.

Que el pretender resolver una controversia jurídica, que haya emergido directamente de un contrato administrativo, vía un proceso "contencioso administrativo" implica vulnerar el principio de legalidad y desconocer una regla elemental de la competencia, como es la naturaleza del proceso, admitiendo en tal caso –lo que no es lógico– que una controversia emergente de un contrato administrativo, si puede ser impugnado administrativamente, lo que no es pertinente a la naturaleza misma de un contrato administrativo, toda vez que este instituto jurídico no es un acto administrativo. Al respecto recordar que el art. 27 de la L. N° 2341 define: "Se considera acto administrativo, toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo", concordado con los arts. 28, 29 y 30 de la misma ley.

CONSIDERANDO: II.- Que de una revisión de los antecedentes cursantes, no solo correspondientes a la parte actora, sino a la parte demandada, se evidencia lo siguiente:

Que de fs. 81 a 101 cursa copia del Testimonio N° 135-B de 1996, de Contrato Administrativo de Concesión para la Prestación del Servicio Publico Ferroviario de Carga, Pasajeros y Equipaje sobre la Denominada Red Ferroviaria, suscrito entre la Superintendencia de Transportes de la República de Bolivia y la Empresa Ferroviaria Oriental S.A.M.

Que de fs. 312 a 315 cursa copia de la R.A. N° CS-STR-DS-R.A. N°-0032/2008, de 28 de enero, por el que la Superintendencia de Transportes SIRESE, resuelve rechazar la solicitud de compensación económica presentada por la Ferroviaria Oriental S.A., a través de la FO.S.A. PGG 085/2005, al no operar las condiciones descritas en la cláusula octava num. 8-3-b) y num 8-2-d), e) y clausula novena num. 9-2-c) y d) del Contrato de Concesión suscrito el 14 de marzo de 1996, por lo que al no existir estas causales es inviable la aplicación de lo dispuesto en la cláusula novena, numeral 9.6 del citado contrato; impugnado y resuelto el recurso revocatorio mediante R.A. N° .SC-STR-DS-R.A. N°-0132/2008 de 10 de abril, que resolvió rechazar el Recurso de Revocatoria interpuesto por la Empresa Ferroviaria Oriental S.A. y consecuentemente confirma la R.A. N° SC-STR-DS-R.A. N°-0032/2008, cursante de fs. 310 a 315; impugnada y resuelta el recurso jerárquico mediante R.A. N° 1847 de 14 de agosto de 2008, el cual resuelve confirmar la R.A. N° R.A SC-STR-DS-R.A. N°-0132/2008 de 10 de abril y la Resolución Administrativa R.A. N° SC-STR-DS-R.A. N°0032/2008 de 28 de enero, cursante de fs. 370 a 375.

Que la Empresa Ferroviaria Oriental S.A. (FO S.A.), mediante sus representantes legales, por escrito de fs. 381 a 390, interpuso demanda contenciosa administrativa, manifestando que la Autoridad demandada actuó en franca violación a los términos del contrato e interpreto las clausulas referentes a la compensación a su libre albedrio.

Que en su petitorio (exactamente en su numeral TERCERO) el actor pide que este Tribunal "Revoque en forma total la R.A. N° 1847 de 14 de agosto de 2008 pronunciada por el Superintendente General del Sistema de Regulación Sectorial y en su mérito, las resoluciones que la preceden pronunciadas por el Superintendente de Transportes; y deliberando en el fondo se ordene a la compensación establecida en el inciso

e) del numeral 8.2 de la Cláusula octava del Contrato de Concesión de 14 de marzo de 1996, por la prestación ininterrumpida del servicio de transportes de pasajeros en el corredor Santa Cruz – Puerto Quijarro, a raíz de la pérdida sufrida en el transporte de pasajeros en el ramal este, ocurrida en las gestiones 200 a 2004 en los trenes 9 y 10 en el corredor Santa Cruz – Puerto Quijarro. Sea aplicando el criterio de compensación previsto en el num. 9-2-c) y num. 9-6 de la cláusula novena del mencionado contrato, debiendo efectuarse el pago correspondiente conforme se estipula en el inc. d) del num. 9-6 del mismo Contrato de Concesión”.

Que del contenido del escrito de demanda, se asumió en principio que dicha pretensión si cumplía mínimamente los requisitos de admisibilidad formal, no obstante luego de haber contrastado la pretensión del actor con la contestación del demandado, se asume que si bien este Tribunal es competente para conocer y resolver una demanda “contenciosa” y una demanda “contenciosa administrativa”, en mérito al principio de dirección que corresponde a este Tribunal ejercer de oficio y por los argumentos jurídicos expuestos en el primer Considerando de esta resolución, es imperativo tener presente que tanto el proceso contencioso como el contencioso administrativo, tiene finalidades procesales diferentes, en consecuencia, el pretender tramitar y resolver la pretensión expuesta por el actor en su escrito de demanda, mediante un proceso contencioso administrativo resulta contrario al debido proceso, la seguridad jurídica y finalmente afectaría a la efectividad jurídica de una resolución judicial, en previsión de lo dispuesto por el art. 122 de la C.P.E.

Que si bien un proceso contencioso y un proceso contencioso administrativo, se rigen por el principio dispositivo y los mismos deben resolverse en observancia al principio de congruencia, ello no hace que una autoridad judicial, deba reconducir de manera oportuna lo erróneamente pretendido por alguna de las partes, siendo esta la razón esencial del principio de saneamiento.

Con estos argumentos jurídicos expuestos en la presente resolución, corresponde reconducir el presente proceso judicial, aplicando el principio de saneamiento procesal, debiendo en definitiva tramitarse como un proceso contencioso conforme a las previsiones del art. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ.

A más de lo descrito, siendo que en el expediente cursa la S.C. Plurinacional N° 0995/2016-S3 de 22 de septiembre, que Revoca la Resolución N° 44/2016 de 28 de abril y Concede la tutela solicitada, disponiendo la nulidad de la Sentencia N° 104/2015 de 24 de marzo, cuyo fundamento jurídico es la falta de notificación al tercero interesado ATT, conforme al razonamiento expuesto precedentemente, siendo la naturaleza del proceso contencioso diferente al del contencioso administrativo, resulta imposible ejecutar la sentencia constitucional, respondiendo a una imposibilidad jurídica, lo que no implica una transgresión al art. 203 de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, arts. 108 y 122 de la C.P.E., dispone ANULAR OBRADOS hasta fs. 393 inclusive, debiendo la entidad actora, reconducir su pretensión conforme los criterios jurídicos desarrollados en el presente fallo conforme a los arts. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor S. Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Norka Natalia Mercado Guzman, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



591

**Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL) c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 5 a 15, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico 0004/2011 de 28 de enero (fs. 53 a 66), la contestación de fs. 140 a 143, la Resolución de Acción de Amparo Constitucional N° 05/2017 de 27 de junio de 2017, de fs. 209 a 214, los antecedentes procesales y,

I.- Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

Que Erick Gonzalo Aparicio Mendoza, en representación legal de la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), en virtud del Testimonio de Poder N° 254/2011, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 87 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Nelson Abel Mita Zapata (fs. 1 a 3 y vta.), se apersonó por memorial de fs. 5 a 15, manifestando que al amparo de lo dispuesto por el art. 164 de la L. N° 1777, en concordancia con el art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, así como de los arts. 327, 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Autoridad General de la Jurisdicción Administrativa Minera (AGJAM) y de la Autoridad Regional de la Jurisdicción Administrativa Minera de Santa Cruz (ARJAM - Santa Cruz), por emitir resoluciones que vulneran e infringen normas procesales de orden público, lesionando el debido proceso y la seguridad jurídica.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

Refirió que habiéndose tramitado una demanda de amparo administrativo minero a instancia de la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), en atención a una denuncia de la Federación Regional de la Chiquitania, en contra de Elpido Albino Amancio e Hilda Claros Orellana, por la explotación ilegal e invasión en reserva fiscal, luego de realizada la inspección correspondiente y encontrándose presente la Autoridad Regional de la Jurisdicción Administrativa Minera de Santa Cruz, se verificó que la denuncia era evidente, lo que permitió la emisión de la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010 señalándose en la misma que se tiene comprobada la perturbación de la reserva fiscal y que pese a encontrarse ejecutoriada por auto de fs. 228, fue modificada de manera ilegal a través de las resoluciones (sin número) de 30 de noviembre de 2010 y AGJAM N° 004/2011 de 28 de enero, derivadas de recursos interpuestos por la parte demandada de manera extemporánea.

En relación con lo anterior, manifestó que las resoluciones, (sin número) de 30 de noviembre de 2010 que resolvió el recurso de revocatoria; y AGJAM N° 004/2011 de 28 de enero, que resolvió el recurso jerárquico, vulneran normas procedimentales y los derechos del Estado Boliviano, debido a una mala interpretación y aplicación de la Constitución Política Estado, de la L. N° 1777, de la L. N° 2341 y decretos supremos.

Respecto de la trasgresión de normas procesales, citó las SS.CC. Nos. 944/04-R de 18 de junio, N° 843/05-R de 05 de julio y N° 193/06-R de 21 de febrero. Explicó que el 19 de noviembre de 2010, se admitió y corrió en traslado a COMIBOL, el extemporáneo recurso de revocatoria interpuesto por la parte adversa, pese a que la misma autoridad dio por ejecutoriada la resolución de primera instancia N° ARJAM S.C. N° 06/2010 mediante auto de 9 de noviembre de 2010.

Manifestó que adicionalmente, la Autoridad General de la Jurisdicción Administrativa Minera, al momento de emitir la resolución jerárquica N° 0004/2011, vulneró el art. 159 de la L. N° 1777, el art. 64-I del art. 21 de la L. N° 2341, vulneraciones que derivaron en violación de los principios y garantías constitucionales que a continuación se desglosa:

1. Se refirió al principio de preclusión, pues el 20 de octubre de 2010 fue notificada la resolución de primera instancia a los denunciados, quienes tenían 10 días para interponer recurso de revocatoria, pero que transcurridos 19 días para ejercer su derecho no lo hicieron como consta por la representación de 09 de noviembre de 2010, que fue el que dio la ejecutoria a la resolución de primera instancia.

Indicó luego, que Elpidio Albino Amancio presentó recurso de revocatoria el 16 de noviembre de 2010, recurso que fue corrido en traslado y tramitado en franca violación de los arts. 1, 3 y 159 de la L. N° 1777, concordante con el parágrafo I del art. 16, parágrafo I del art. 21, incisos c) y d) del art. 35 y arts. 58 y 64 de la L. N° 2341, así como el art. 118 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo y el num. II del art. 115 y art. 178 de la C.P.E., en relación con el art. 90 del Cód. Pdto. Civ., respecto del orden público.

2. Sobre la cosa juzgada, expresó que en comprensión del Tribunal Constitucional, se entiende como la fuerza reconocida por la ley a la decisión del juez para regular jurídicamente en forma relativamente inmutable el caso concreto decidido, pero que cuando la cosa juzgada es producto del respecto de las garantías constitucionales, como en el caso concreto, la cosa juzgada goza de carácter inmutable e irrevocable.

En referencia a lo anterior, señaló que en el caso concreto, pese a percatarse sobre la ilegal resolución de revocatoria, emitió otra Resolución Ilegal N° 004/2011, desconociendo la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010, pese a que se encontraba ejecutoriada y pasada en autoridad de cosa juzgada, modificando su contenido y pretendiendo su justificación en el considerando 3 de la Resolución AGJAM 004/2011, al indicar que "... en procesos administrativos el principio de preclusión no es tan riguroso como en los procesos judiciales ...", sin tomar en cuenta además, el instituto de la cosa juzgada, citando al respecto las SS.CC. Nos. 1602/04-R de 04 de octubre y N° 1705/05-R de 03 de enero, reiterando que se vulneraron los arts. 1, 3 69 y 159 de la L. N° 1777, inc. i) del art. 16, incs. c) y d) del art. 35, así como los arts. 21, 58, 64 y 118 de la L. N° 2341, como también el parág. II del art. 115 y el art. 178 de la C.P.E.

3.- Sobre la seguridad jurídica, citó las SS.CC. Nos. 391/03-R de 26 de marzo, N° 178/03-R de 17 de febrero y N° 25/03-R de 08 de enero, argumentado que la Autoridad Regional Minera, al admitir un recurso extemporáneo, para en virtud de él emitir el fallo de 30 de noviembre de 2010, modificando en parte la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010; y por otra parte, la Autoridad General Minera, consentir dicho vicio, pronunciando la Resolución N° 004/2011, que modificó totalmente la resolución de primera instancia, permitiendo con ello retrotraer actuados que se encontraban ejecutoriados, han vulnerado la seguridad jurídica, en relación con el art. 178 de la C.P.E.

4. Hizo referencia en este punto al debido proceso, señalando al respecto, que tanto la resolución de revocatoria como la de recurso jerárquico, expresan incongruencia entre la parte dispositiva y resolutive, además de defectuosa valoración de la prueba, remitiéndose al considerando 3 de la Resolución N° 004/2011, sobre los requisitos de procedibilidad del recurso jerárquico, al principio de preclusión en sede administrativa, a la legitimación activa del recurrente. Por otra parte en relación con el Considerando 4 de la misma resolución, hizo mención al contrato de licencia S.C. N° 032/2006, para concluir que sorpresivamente, en la parte resolutive de la resolución y su auto complementario, resolvió dejar sin efecto todo tipo de restricción a la que se había arribado, modificando una resolución que se encontraba ejecutoriada, con evidente incongruencia entre la parte considerativa y resolutive.

Sobre la supuesta valoración defectuosa de la prueba, señaló que en el Considerando 3 de la Resolución impugnada, sobre la legitimación activa del recurrente, se hizo referencia a las literales de fs. 120 a 121 y de fs. 170 a 171, respecto de las cuales se expresó en la

misma resolución, que ninguno de los contratos mencionados cumplió con las formalidades de inscripción en los registros correspondientes, no habiendo obtenido eficacia jurídica, no pudiendo ser reconocidos por la administración a fines de hacer valer derechos subjetivos.

En relación con lo anterior, expresó que los contratos privados a los que se hizo referencia, corresponden a la concesión minera "La Lupa", cuya minuta es de 30 de marzo de 2010 y que su testimonio fue franqueado el 30 de abril de la misma gestión; y en cuanto a la concesión minera "Guapurutú", señaló que es de 02 de marzo de 2009, es decir, que son posteriores a la promulgación del D.S. N° 29117 de 01 de mayo de 2007, por el que se declaró reserva fiscal todo el territorio nacional.

Se refirió igualmente a los DD.SS. Nos. 29164 de 13 de junio de 2007 y N° 29410 de 9 de enero de 2008, modificatorios del de igual rango N° 29117, así como a la R.M. N° 014 de 22 de febrero de 2008, reglamentaria de los decretos supremos citados y que otorgó la administración de esta reserva fiscal a COMIBOL, por lo que en vigencia de la normativa señalada, toda acción en el ámbito minero, debió sujetarse a ella, pero que no fue considerada por la autoridad jerárquica a momento de emitir la resolución impugnada.

Del mismo modo, en relación con lo dispuesto por el art. 69 de la L. N° 1777, manifestó que los documentos ofrecidos por la parte demandada, no debieron ser tomados en cuenta por la Autoridad Jerárquica por cuanto no gozan de eficacia jurídica de acuerdo con lo dispuesto por la norma citada.

1.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda expresando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución:

A.- Declarando probada la demanda interpuesta en contra de las Resoluciones ARJAM S/N de 30 de noviembre de 2010, AGJAM N° 004/2011 de 28 de enero y Auto Complementario de 14 de febrero de 2011, con costas.

B.- Declarando nulas las Resoluciones ARJAM S/N de 30 de noviembre de 2010, AGJAM N° 004/2011 de 28 de enero y Auto Complementario de 14 de febrero de 2011 y en consecuencia, permanezca incólume la resolución que se encuentra ejecutoriada, ARJAM S.C. N° 06/2010 de 20 de octubre de 2010.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 18 se ordenó que la entidad demandante deberá acompañar copia legalizada de la resolución impugnada y documentación fehaciente que acredite la fecha de su notificación, en el plazo de diez días, bajo apercibimiento de tenerse por no presentada la demanda.

Habiendo cumplido la demandante con lo ordenado, mediante memorial de fs. 77 a 79, por providencia de fs. 81, dándose por subsanada la observación, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la Autoridad General de la Jurisdicción Administrativa Minera y a la Autoridad Regional de la Jurisdicción Administrativa Minera de Santa Cruz, para que respondan en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remitan los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a las autoridades demandadas, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia de las Cortes Superiores de los Distritos Judiciales de La Paz y Santa Cruz, respectivamente, hoy Tribunales Departamentales de Justicia.

Cumplidas las diligencias señaladas el 28 y 27 de junio de 2011 como consta por el formulario de fs. 112 y la diligencia sentada a fs. 134 vta., fueron devueltas las provisiones citatorias según se verifica con la nota de fs. 135 y recibidas según cargo de fs. 136, disponiéndose su arribo al expediente.

Providenciando el memorial de contestación a la demanda de fs. 139 a 143 y vta., se tuvo apersonado a Carlos Alberto Soruco Arroyo en representación legal de la Autoridad General de la Jurisdicción Administrativa Minera, en virtud de la Resolución Suprema N° 04179 de 06 de octubre de 2010, documento que cursa a fs. 138; y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación a la demanda, en una relación de los antecedentes en sede administrativa, la autoridad demandada hizo mención al trámite de amparo administrativo minero ante la Autoridad Regional de la Jurisdicción Minera de Santa Cruz, al trámite del recurso jerárquico deducido y a la base legal para la emisión del acto administrativo contenido en la Resolución N° 004/2011 de 28 de enero, en relación con la inaplicabilidad de la cosa juzgada en materia de derecho procesal administrativo, citando al respecto la S.C. N° 070/2006-R y desarrollando nuevamente la relación de hechos que correspondió al desarrollo del proceso en sede administrativa.

En relación específica con el contenido de la Resolución de Recurso Jerárquico N° 004/2011 de 28 de enero, impugnada a través de la demanda en análisis, la autoridad demandada expresó en síntesis lo siguiente:

Desarrolló un análisis en cuanto a la facultad del Órgano Ejecutivo de reglar el desarrollo de las actividades de la administración, por pertenecer a su zona de reserva, para luego expresar que por principio constitucional, no existe derecho alguno de carácter absoluto, cuyo ejercicio no pueda razonablemente someterse a plazos determinados.

Mencionó luego el art. 42 de la L. N° 2341 como un deber de la Administración y que Elpidio Albino Amancio, el 28 de octubre de 2010, presentó un memorial denunciando indefensión en la tramitación del proceso de amparo administrativo minero, requiriendo el cese de la intervención militar en la zona de San Ramón, en defensa de su derecho en las concesiones mineras "Guapurutú" y "La Lupa", argumentando que a ese fecha, ya se encontraba pronunciada la Resolución ARJM S.C. N° 06/2010.

Prosiguió expresando que las decisiones de la administración deben ceñirse a los hechos y no limitarse al contenido literal del expediente, inclusive más allá de lo aportado por las partes, citando en relación con la aplicación del principio de verdad material, la S.C. N° 427/2010 de 28 de junio; asimismo, hizo referencia a los principios de legalidad y de autotutela, desarrollados también en la sentencia constitucional citada, precisando que la resolución jerárquica ahora impugnada, fundó su razonamiento en dicha sentencia constitucional,

indicando que la anulación de los actos administrativos surge como un remedio legal a la incorrecta actuación de la administración, para que a través de otro acto administrativo, la administración rectifique su proceder, lo que constituye una garantía para la efectiva protección jurídica del particular.

En relación con lo precedentemente señalado y en base a ese razonamiento, indicó que se abre la competencia de la autoridad administrativa en razón a la interposición de un recurso, o inclusive fuera de él, sin que pueda invocarse un pronunciamiento ultra petita, ya que es obligación de las entidades públicas la revisión de los actos administrativos que dieron lugar al recurso, como en el presente caso.

En relación con el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. y la legitimación activa, manifestó que en la resolución impugnada no existe derecho subjetivo o interés legítimo de COMIBOL, mucho menos colisión entre el interés público y el privado y que la Resolución ARJAM SC S/N no respondió al principio de los actos propios de la administración, ya que los vicios contenidos en ella hacían inviable su aplicación.

Sobre la aplicación del principio de preclusión, expresó que la Resolución ARJAM SC S/N no fue impugnada en su momento y que sin el pronunciamiento de la autoridad jerárquica, la misma existiría al momento, por lo que no existe incongruencia entre la consideración de los principios propios del derecho administrativo y su aplicación a determinado caso.

Aclaró que el arrendatario de una concesión minera, actualmente autorización especial transitoria, desarrolló ilegal actividad de laboreo minero, ya que según el razonamiento desarrollado por la S.C. N° 032/2006, no se reconocen derechos en el ámbito administrativo, a personas que hacen uso de un derecho que no les corresponde; y que en el presente caso, las actividades mineras que se desarrollaban, no contaban con la autorización del Estado. Sostuvo que en virtud de ello, únicamente se reconocen derechos preconstituidos de los verdaderos concesionarios, a quienes se les conmina a cumplir con la función económica social que debe primar en la actividad minera.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL).

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, según providencia de fs. 151, siendo evidente que el demandante no absolvió la réplica, se tiene por renunciado su derecho y tomando en cuenta el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de la Jurisdicción Administrativa Minera (AGJAM).

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

1.- Como antecedentes desarrollados en sede administrativa en el presente proceso, cabe aclarar y precisar que la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), interpuso demanda de amparo administrativo minero ante la Autoridad Regional Jurisdiccional Administrativa Minera de Santa Cruz, la que emitió la Resolución ARJAM S.C. N° 6/2010 de 20 de octubre (fs. 20 a 25), declarando probada en todas sus partes la demanda de amparo administrativo minero deducida en contra de Elpidio Albino Amancio, Hilda Claros Orellana y otros, por haberse comprobado la perturbación minera denunciada dentro de la reserva fiscal minera en la jurisdicción de los municipios de San Ramón y San Javier, Provincia Ñuflo de Chávez del Departamento de Santa Cruz, de acuerdo con las extensiones, límites, colindancias y coordenadas georeferenciadas, en trabajo desarrollado por el Servicio Nacional de Geología y Técnico de Minas (SERGEOTECMIN).

Por otra parte, ordenó la paralización de toda actividad de laboreo minero y la expulsión de Elpidio Albino Amancio, Hilda Claros Orellana y otros del área de reserva fiscal, concediéndoles el plazo de 48 hrs. para el cumplimiento de la resolución. Asimismo, ordenó que en aplicación del art. 143 del Cód. Min., se remitan antecedentes al Ministerio Público para el procesamiento penal de los demandados y otros que resultaren autores, cómplices o encubridores.

En virtud de lo anterior, habiendo vencido el plazo correspondiente a efecto de hacer uso de los recursos que la ley franquea, COMIBOL por memorial de fs. 28, solicitó la ejecutoria de la Resolución ARJAM S.C. N° 6/2010, misma que fue declarada mediante Auto de 09 de noviembre de 2010, suscrito por la Autoridad Regional Jurisdiccional Administrativa Minera de Santa Cruz.

2.- Posteriormente, Elpidio Albino Amancio, interpuso recurso de revocatoria en contra de la Resolución ARJAM S.C. N° 6/2010, el que fue concedido mediante Resolución (sin número) de 30 de noviembre de 2010, determinando además que: "Instituida una revisión cronológica

tanto técnica como jurídica se reconoce la condición de derecho preconstituido de los titulares Empresa Minera La Laguna S.A. sobre la concesión minera denominada GUAPURUTU y se dispone reinicie sus actividades en aplicación estricta de la L. N° 1777 y normas medioambientales".

3.- Interpuesto recurso jerárquico por Elpidio Albino Amancio, contra la Resolución (sin número) de 30 de noviembre de 2010 y contestado el mismo por COMIBOL, mediante Auto de 24 de diciembre de 2010, fue concedido y en consecuencia, remitidos los obrados ante la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera.

Tramitado el referido recurso, la autoridad jerárquica emitió la Resolución N° 004/2011 de 28 de enero (fs. 53 a 66), por la que admitió el recurso, resolviendo revocar íntegramente la Resolución (sin número) de 30 de noviembre de 2010, quedando en consecuencia firme y subsistente la Resolución ARJAM N° 06/2010 de 20 de octubre, en aplicación del inciso b) del art. 124 y del art. 54 del D.S. N° 27113, además del inc. a) del art. 35 y del art. 68 de la L. N° 2341.

Por otra parte, resolvió reconocer los derechos pre-constituidos de las Autorizaciones Transitorias Especiales "La Lupa" y "Guapurutú" a la Empresa San Ramón SRL. y La Laguna S.A., respectivamente, en conformidad con lo dispuesto por el parág. II del D.S. N° 726 y el art. 68 de la L. N° 2341.

Asimismo, resolvió intimar a las empresas San Ramón SRL. y La Laguna S.A., el cumplimiento de la función económica social de sus Autorizaciones Transitorias Especiales, debiendo garantizar el normal desenvolvimiento y la continuidad de sus actividades mineras, en el plazo de 5 días hábiles administrativos, de conformidad con el parág. V del art. 370 y del art. 358 de la C.P.E.

Finalmente, resolvió intimar a las empresas San Ramón SRL., y La Laguna S.A., adecuar en el futuro toda contratación con particulares y/o personas jurídicas, nacionales y/o extranjeras, a la normativa administrativa minera en vigencia, dando su incumplimiento, lugar a la reversión de sus derechos y anulación de sus Autorizaciones Transitorias Especiales, en aplicación del art. 358 de la C.P.E. y del D.S. N° 726 de 06 de diciembre de 2010.

4.- Presentada solicitud de aclaración y complementación por las empresas San Ramón SRL., y La Laguna S.A., la autoridad jerárquica, mediante Resolución (sin número) de 14 de febrero de 2011, complementó la Resolución Jerárquica N° 004/2011 de 28 de enero, respecto de la intimación al cumplimiento de la función económica social de sus actividades, con el texto: "...luego de cesada la intervención militar en la zona de las actividades mineras...".

5.- El 27 de junio de 2017, la Juez de Garantías Constitucionales del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, ante la interposición de la Acción de Amparo Constitucional interpuesta por

José María Caballero Alcocer, en representación de la Corporación Minera de Bolivia, emitió la Resolución de Acción de Amparo Constitucional N° 05/2017, que dispuso conceder la tutela solicitada y consiguientemente, dejar sin efecto la Sentencia N° 656/2015 de 10 de diciembre de 2015, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

IV.- De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido al pronunciar la resolución jerárquica hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: Haber incurrido en infracción de normas procesales de orden público, lesionando el debido proceso y la seguridad jurídica.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- Análisis y fundamentación.

En relación con la cita de jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en virtud que la misma es vinculante con los órganos del Estado y en consecuencia de obligatorio cumplimiento, habiendo citado el demandante las SS.CC. Nos. 944/04-R de 18 de junio, N° 843/05-R de 5 de julio y N° 193/06-R de 21 de febrero, explicando que el 19 de noviembre de 2010, se admitió y corrió en traslado a COMIBOL, el extemporáneo recurso de revocatoria interpuesto por la parte adversa, pese a que la misma autoridad dio por ejecutoriada la resolución de primera instancia N° ARJAM S.C. N° 06/2010 mediante auto de 9 de noviembre de 2010, corresponde precisar que la jurisprudencia citada, se refiere a una acción de amparo constitucional dentro de un proceso ejecutivo, la primera; a una acción de amparo, solicitando el cumplimiento de un laudo arbitral, en relación con derechos sociales demandados, la segunda; y respecto de una acción de amparo constitucional por cumplimiento de obligación en el ámbito civil, la última.

Es decir, que las sentencias constitucionales citadas, fueron resueltas a consecuencia de procesos seguidos en el ámbito civil y laboral, que no tienen ninguna relación con el tema en análisis dentro de la demanda contenciosa administrativa en estudio, ni siquiera con lo que corresponde a materia administrativa, por lo que su cita no es pertinente.

Sobre la supuesta vulneración del art. 159 de la L. N° 1777, así como el art. 64 y el parágrafo I del art. 21 de la L. N° 2341, la que derivaron en violación de principios y garantías constitucionales, cabe precisar:

El art. 159 de la L. N° 1777, Código de Minería, dispone: "Las resoluciones del Superintendente de Minas que causen estado, podrán ser impugnadas ante la misma autoridad mediante el recurso de revocatoria que deberá presentarse dentro de los diez días calendario computables desde la notificación a la parte interesada con la resolución pertinente. El superintendente revocará, modificará o confirmará la resolución impugnada".

Por su parte, el 64 de la L. N° 2341, establece: "El recurso de revocatoria deberá ser interpuesto por el interesado ante la autoridad administrativa que pronunció la resolución impugnada, dentro del plazo de 10 días siguientes a su notificación".

Finalmente, el parág. I del art. 21 de la L. N° 2341, determina: "Los términos y plazos para la tramitación de los procedimientos administrativos se entienden como máximos y son obligatorios para las autoridades administrativas, servidores públicos y los interesados".

De acuerdo con las normas glosadas, se establece que podrá ser impugnado un acto administrativo por la vía del revocatorio, presentando el respectivo recurso ante la autoridad correspondiente, en el plazo de 10 días, computables a partir de su legal notificación a la parte interesada, constituyendo los términos y plazos, un deber de obligatorio cumplimiento para las autoridades administrativas, servidores públicos y administrados.

Respecto de la aplicación del principio de preclusión, en cuanto a la resolución de primera instancia, se tiene que la misma fue notificada a los denunciados el 20 de octubre de 2010, quienes tenían 10 días para interponer recurso de revocatoria, pero que transcurridos 19 días para ejercer su derecho no lo hicieron como consta por la representación de 9 de noviembre de 2010, en virtud de ello, se ejecutorió dicha resolución; de la revisión del expediente se establece que en mérito del memorial presentado por COMIBOL solicitando la ejecutoria del acto administrativo (fs. 28), así como de la representación de la Abogada Secretaria de la Regional Jurisdiccional Administrativa Minera de Santa Cruz (fs. 31), el Director Ejecutivo de la Autoridad Regional Jurisdiccional Administrativa Minera de Santa Cruz, emitió el Auto -sin número- de 09 de noviembre de 2010, en el que señaló: "...con la permisón expresa del art. 105 de la L. N° 1777 de 17 de marzo de 1997, y en previsión del art. 515-2 del Cód. Pdto. Civ., aplicable como norma común en el caso de autos se declara plenamente EJECUTORIADA la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010, pronunciada en 20 de octubre de 2010..."

Es decir que en el presente caso, más aun habiéndose declarado expresamente la ejecutoria de la resolución de primera instancia al no haber presentado recurso de revocatoria dentro del término fijado por ley, el derecho a la impugnación por esta vía, precluyó. Es importante aclarar que tomando en cuenta que el proceso está compuesto de etapas que deben cumplirse en un orden y un tiempo determinado, el principio de preclusión establece que vencida una etapa, se abre otra, no pudiendo retrotraerse el proceso a la etapa anterior.

Sin embargo de lo señalado precedentemente, es cierto que por Auto -sin número- de 30 de noviembre de 2010 (fs. 35), el Director Ejecutivo de la Autoridad Regional Jurisdiccional Administrativa Minera de Santa Cruz, concedió el recurso de revocatoria interpuesto por Elpidio Albino Amancio (denunciado) contra la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010, cuya ejecutoria ya se había declarado el 09 de noviembre de 2010, al haber vencido el término a efecto de ejercer su derecho a la impugnación.

En virtud de lo anterior, acusada la violación de los arts. 1, 3 y 159 de la L. N° 1777, en concordancia con el inc. i) del art. 16-I del art. 21-c) y d) del art. 35 y arts. 58 y 64 de la L. N° 2341, así como el art. 118 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo y el num. II del art. 115 y art. 178 de la C.P.E., en relación con el art. 90 del Cód. Pdto. Civ., respecto del orden público, se tiene:

Los arts. 1 y 3 de la L. N° 1777 cuya violación se acusó, no tienen relación con el objeto de la controversia en este caso, pues no se puso en duda la procedencia o la concesión de sustancias minerales, como tampoco encuentra relación con el sometimiento a la ley minera, de personas extranjeras que pudieran intentar algún tipo de reclamación. En cuanto a la aplicación del art. 159 del citado cuerpo normativo, ya se expresó líneas arriba que el mismo hace referencia al plazo para interponer recurso de revocatoria, en su caso, determinando el mismo en 10 días, el que efectivamente en el presente caso fue incumplido.

Respecto de la violación acusada de las normas de la ley de procedimiento administrativo cuyo análisis se desarrollará a continuación, corresponde precisar que el inc. i) del art. 16, en relación con los derechos de las personas, determina que el cumplimiento de los plazos y términos señalados en el procedimiento, es exigible; por su parte, el parág. I del art. 21, impone la observancia de los plazos señalados en el procedimiento, como máximos y que son obligatorios respecto de todas las personas; sobre lo dispuesto por los incs. c) y d) del art. 35, debe tenerse presente que indica que son nulos los actos administrativos, cuando hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, así como los que sean contrarios a la C.P.E.; en cuanto al art. 58, dispone que los recursos deberán ser presentados cumpliendo los requisitos y formalidades, en los plazos que establece la ley; finalmente, sobre el art. 64, orienta en sentido que el recurso de revocatoria debe ser interpuesto en el plazo de 10 días siguientes a la notificación de la resolución cuya impugnación se pretende, es decir que se trata de disposiciones que evidentemente en el caso de autos, fueron inobservadas por la autoridad demandada al emitir la resolución jerárquica impugnada.

En cuanto a la comprensión de la cosa juzgada, se trata de un instituto que tiene relación con la aplicación del principio de seguridad jurídica, siendo uno de sus elementos, el derecho de las personas a tener la certeza que seguido un proceso y cumplidos sus requisitos y formalidades, adoptada una resolución, la misma no puede ser modificada, a no ser que se hubieran vulnerado derechos y garantías constitucionales, situación que deberá ser probada, en su caso.

En la especie, indebidamente concedido y resuelto el recurso de revocatoria, a través de la Resolución -sin número- de 30 de noviembre de 2010, modificando la misma autoridad una resolución cuya ejecutoria había declarado, se dedujo el recurso jerárquico resuelto a través de la Resolución N° 004/2011 de 28 de enero, pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera, revocando íntegramente la Resolución -sin número- de 30 de noviembre de 2010, quedando en consecuencia firme y subsistente la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010 de 20 de octubre.

En relación con lo afirmado por el demandante en sentido que la autoridad jerárquica desconoció la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010, pese a que se encontraba ejecutoriada y pasada en autoridad de cosa juzgada, modificando su contenido y pretendiendo su justificación en el Considerando 3 de la Resolución AGJAM 004/2011, al indicar que "...en procesos administrativos el principio de preclusión no es tan riguroso como en los procesos judiciales...", sin tomar en cuenta además, el instituto de la cosa juzgada, citando al respecto las SS.CC. Nos. 1602/04-R de 04 de octubre y N° 1705/05-R de 3 de enero, reiterando las vulneraciones acusadas, dicha afirmación no es evidente, ya que precisamente a través de la Resolución Jerárquica N° 004/2011 de 28 de enero, se resolvió mantener firme y subsistente la Resolución de

primera instancia, ARJAM S.C. N° 06/2010, señalándose en ella, que la Autoridad Regional de Santa Cruz, no podía abrir su competencia en la revisión del acto administrativo emitido, debiendo pronunciarse por la desestimación del mismo.

De acuerdo con el parág. I del art. 68 de la Ley de Procedimiento Administrativo "Las resoluciones de los recursos jerárquicos deberán definir el fondo del asunto en trámite y en ningún caso podrán disponer que la autoridad inferior dicte una nueva resolución, excepto lo dispuesto en el num. II del presente artículo" En el caso presente, el num. II del artículo señalado no encuentra aplicación, pues se refiere al ámbito de aplicación del SIRESE, SIREFI y SIRENARE.

Respecto de lo argumentado en sentido que la Autoridad Regional Minera, al admitir un recurso extemporáneo, para en virtud de él emitir el fallo de 30 de noviembre de 2010, modificando en parte la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010; y por otra parte, la Autoridad General Minera, consentir dicho vicio, pronunciando la Resolución N° 004/2011, que modificó totalmente la resolución de primera instancia, permitiendo con ello retrotraer actuados que se encontraban ejecutoriados, han vulnerado la seguridad jurídica, en relación con el art. 178 de la C.P.E., ello debe quedar claro en sentido que es evidente que la Autoridad Regional Jurisdiccional Administrativa Minera de Santa Cruz, admitió y resolvió un recurso de revocatoria interpuesto fuera de término.

Sin embargo de lo anterior, la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera, al conocer y resolver el recurso jerárquico interpuesto, resolvió mantener firme y subsistente la Resolución ARJAM S.C. N° 06/2010 de 20 de octubre, que es aquella cuya ejecutoria se declaró a través del Auto de 09 de noviembre de 2010, sin que sea evidente que se la hubiera modificado totalmente.

Sobre el particular, es preciso también señalar que, de la revisión de antecedentes, se advierte que ante la interposición del recurso de revocatoria y recurso jerárquico, la entidad ahora demandante, tuvo, en uso del derecho al debido proceso en su vertiente del derecho a la defensa, la posibilidad de responder a ambos recursos, reclamando la improcedencia de los mismos, por la calidad de cosa juzgada que ya había adquirido la Resolución ARJAM SC-N° 06/2010 de 20 de octubre, empero no lo hizo; así se evidencia de lo señalado en la resolución de 30 de noviembre, cursante de fs. 35 a 39, que, interpuesto el recurso de revocatoria por Elpidio Albino Amancio, se corrió traslado a la Corporación Minera de Bolivia, para que dentro del plazo de 10 días, responda al referido recurso, habiendo prelucido su derecho al no haberlo hecho; del mismo modo, de la lectura del memorial de respuesta de la COMIBOL al recurso jerárquico, se observa que esta entidad, se limitó a responder los puntos planteados por el recurrente en el recurso opuesto, consintiendo legitimando y convalidado su interposición; es decir, si bien, evidentemente la Resolución ARJAM SC-N° 06/2010 de 20 de octubre, fue declarada ejecutoriada mediante Auto de 09 de noviembre de 2010, la respuesta de la Corporación Minera de Bolivia, debió estar dirigida a rechazar dicha interposición argumentando la ejecutoria de la resolución impugnada y la extemporaneidad del recurso de revocatoria; sin embargo, no hizo mención alguna sobre el particular, y más bien, respondió a los agravios expuestos por la parte recurrente, por lo que, tanto la Autoridad Regional Jurisdiccional Administrativa Minera como la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera, resolvieron las cuestiones planteadas por las partes, en resguardo del principio de congruencia que deben observar las resoluciones tanto administrativas como judiciales; en consecuencia, el Tribunal Supremo de Justicia no puede suplir el descuido, la dejadez o negligencia de las partes en cuanto a sus actuaciones oportunas y en el momento procesal correspondiente.

Al respecto es oportuno recordar que el principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso, marca al juez o autoridad administrativa, el camino para llegar a la resolución final y fija un límite a su poder discrecional. El juez no puede tomar en cuenta hechos o pruebas no alegados por las partes y a ellos debe limitarse en la decisión final.

Entendido el principio de congruencia como la concordancia o correspondencia que debe existir entre la petición formulada por las partes y la decisión que sobre ella tome el juez, fue definido por un sinnúmero de autores, como Devis Echandía, quien en su Teoría General del Proceso, expresa que se trata del "principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas". (DEVIS ECHANDIA, Hernando, Teoría General del Proceso, Tomo I, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1984, pág. 53).

Por su parte, la S.C. N° 1475/2013 de 22 de agosto, señala: "...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".

Sobre la supuesta incongruencia en que hubiera incurrido la resolución impugnada, no se encuentra que la misma sea evidente, pues si bien es cierto que la autoridad jerárquica al motivar su resolución desarrolló varios conceptos y elementos en relación con la procedibilidad del recurso jerárquico y con el principio de preclusión en sede administrativa principalmente, desarrollando un análisis extenso sobre el tema, en el Considerando 8, que se refiere a la conclusión a la que arribó y la parte dispositiva de la resolución, existe plena congruencia, reiterándose que no existe la modificación de la resolución cuya ejecutoria había sido declarada, sino que más al contrario, resolvió mantenerla firme y subsistente.

En relación con la supuesta valoración defectuosa de la prueba, tomando en cuenta que en el considerando 3 de la resolución impugnada, sobre la legitimación activa del recurrente, se hizo referencia a las literales de fs. 120 a 121 y de fs. 170 a 171, respecto de las

cuales se expresó en la misma resolución, que ninguno de los contratos mencionados cumplió con las formalidades de inscripción en los registros correspondientes, no habiendo obtenido eficacia jurídica, no pudiendo ser reconocidos por la administración a fines de hacer valer derechos subjetivos, deben considerarse los siguientes elementos:

Lo anterior hace referencia a la consideración que desarrolló la autoridad jerárquica acerca de los contratos de otorgamiento de una licencia de explotación realizada por los concesionarios de "La Lupa" y "Guapurutú" a favor del ahora demandante, pero que ninguno de esos contratos fue inscrito en el Registro Minero, por lo que Elpidio Albino Amancio, no ostenta un interés legítimo en relación con los extremos planteados en sus recursos, derivado de lo cual la autoridad demandada, aplicó el inc. a) del art. 124 del D.S. N° 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.

Por lo anterior, además de haber revocado la resolución emitida en recurso de revocatoria, manteniendo firme y subsistente la de primera instancia, resolvió reconocer los derechos preconstituídos sobre las concesiones mineras "La Lupa" y "Guapurutú", de acuerdo con lo dispuesto por el parág. II del art. único del D.S. N° 726 de 06 de diciembre de 2010, es decir, que las concesiones mineras otorgadas con anterioridad a la fecha señalada, se adecuan al ordenamiento constitucional vigente, transformándose automáticamente en autorizaciones transitorias especiales, garantizándose los derechos adquiridos.

Del mismo modo, resolvió intimar a las concesionarias, al cumplimiento de la función económica social de sus autorizaciones transitorias especiales, debiendo garantizar el normal desenvolvimiento y la continuidad de sus actividades, en el plazo de cinco días hábiles administrativos, en cumplimiento de lo dispuesto por el parág. V del art. 370 y por el art. 358 de la C.P.E.

Finalmente, también resolvió intimar a las concesionarias, a observar en el futuro toda contratación con particulares y/o personas jurídicas, nacionales y/o extranjeras a la normativa administrativa vigente, bajo alternativa de aplicar el art. 358 de la C.P.E. y el D.S. N° 726, por lo que se concluye que la vulneración acusada, no es evidente.

Sobre el hecho que los contratos privados a los que se hizo referencia, corresponden a la concesión minera "La Lupa", cuya minuta es de 30 de marzo de 2010 y que su testimonio fue franqueado el 30 de abril de la misma gestión; y en cuanto a la concesión minera "Guapurutú", señaló que es de 02 de marzo de 2009, es decir, que son posteriores a la promulgación del D.S. N° 29117 de 01 de mayo de 2007, por el que se declaró reserva fiscal todo el territorio nacional, corresponde aclarar que en el presente caso no se cuestiona la concesión minera o el momento en que la misma se hubiera producido en relación con la declaratoria de reserva fiscal del territorio nacional, sino el hecho que de acuerdo con lo que dispone el D.S. N° 726, esas concesiones, otorgadas con anterioridad al 6 de diciembre de 2010, por mandato constitucional, se transforman automáticamente en autorizaciones transitorias especiales, respetando los derechos adquiridos. Es decir que lo que se cuestiona y fue resuelto por la autoridad jerárquica, es la suscripción de los documentos privados para la explotación de las concesiones, sin haber cumplido con la obligación de registrar dichos documentos en el Registro Minero a cargo del SERGEOTECMIN.

En cuanto a lo invocado respecto de la aplicación de los DD.SS. Nos. 29164 de 13 de junio de 2007 y N° 29410 de 09 de enero de 2008, modificatorios del de igual rango N° 29117, así como a la R.M. N° 014 de 22 de febrero de 2008, reglamentaria de los decretos supremos citados y que otorgó la administración de esta reserva fiscal a COMIBOL, por lo que en vigencia de la normativa señalada, toda acción en el ámbito minero, debió sujetarse a ella, pero que no fue considerada por la autoridad jerárquica a momento de emitir la resolución impugnada, se debe precisar que las normas referidas por el demandante, fueron de aplicación anterior a la vigencia de la C.P.E. 07 de febrero de 2009 y que precisamente en virtud de ello, se promulgó el D.S. N° 726 de 06 de diciembre de 2010, por lo que en sustitución de las concesiones mineras, hace referencia a autorizaciones transitorias especiales, aunque como se expresó y fue resuelto por la autoridad jerárquica demandada, respetando derechos adquiridos.

En relación con lo manifestado sobre la disposición contenida en el art. 69 de la L. N° 1777 y que los documentos ofrecidos por la parte demandada, no debieron tomarse en cuenta por la Autoridad Jerárquica por cuanto no gozan de eficacia jurídica de acuerdo con lo dispuesto por la norma citada, el texto de la disposición invocada, luego de la declaratoria de inconstitucionalidad de dos frases en ella contenida, por la S.C. N° 32/2006 de 10 de mayo, su texto expresa: "Los títulos ejecutoriales, así como los de riesgo compartido, de arrendamiento y los relativos a concesiones mineras, para tener eficacia jurídica, deben celebrarse mediante escritura pública e inscribirse en el Registro Minero a cargo del Servicio Técnico de Minas y en el Registro de Derechos Reales".

En el caso de autos, la autoridad demandada no resolvió el recurso jerárquico sobre la base de la valoración de la prueba a que hizo referencia el demandante; es más, al referirse a ella, señaló que la misma no había cumplido con los requisitos y formalidades exigidas por ley, además que a través de esta resolución, se intimó a los concesionarios, "...adecuar en el futuro toda contratación...", precisamente porque en el presente caso no se observaron los requisitos y formalidades que debieron cumplir.

V.- Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por el demandante, permite concluir que la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera (AGJAM), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico N° 004/2011 de 28 de enero de 2011, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda, máxime si se observa la contradicción en la que incurre la entidad demandante, solicitando en el peticitorio de la demanda contenciosa administrativa, se mantenga incólume la Resolución ARJAM SC-N° 06/2010 de 20 de octubre de 2010, siendo que en los hechos, la Resolución de Recurso Jerárquico 004/2011 de 28 de enero, dispone precisamente, revocar la Resolución de 30 de noviembre de 2010 y mantener firme y subsistente la resolución ARJAM SC-N° 06/2011.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 5 a 15, interpuesta por Erick Gonzalo Aparicio Mendoza, en representación legal de la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), contra la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera (AGJAM); en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución N° 004/2011 de 28 de enero de 2011, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General Jurisdiccional Administrativa Minera (AGJAM).

No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca y Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



592

**Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/
Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: La Paz**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 18, interpuesta por la Aduana Nacional de Gerencia Regional La Paz, representada por Walter Elias Monasterio Orgaz mediante Testimonio de Poder N° 083/2014 expedido ante Notario de Fe Pública N° 093 a cargo de la Dra. Teresa Leyton Vda. de Rodríguez, en la que impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 260/2014, de 24 de febrero pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria; contestación de fs. 63 a 66; respuesta del tercer interesado de fs. 178 a 179, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-069/2012 de 18 de octubre de 2012, se observó la DUI 2010/201/C-22737 de 28 de diciembre de 2010, misma que ampara el vehículo con número de chasis YV2H5A8G1SA234548, el cual se nacionalizó al amparo de la Partida Arancelaria 87054000000 "Camiones Hormigonero", la base de la observación consistió en el hecho de que el camión habiéndose nacionalizado como camión hormigonero, en fecha posterior solicitó contar con permiso de porteo para transporte de carga internacional, situación que generó presunción de que el proceso de nacionalización como camión hormigonero fue para evadir las prohibiciones establecidas en el D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008. Que de la verificación en los Sistemas Informáticos de la Aduana Nacional referente al vehículo en cuestión en el sistema SIDUNEA++ registra la Sub Partida Arancelaria 87044000000 (camiones hormigonero) con una antigüedad de 15 años modelo 1995. Asimismo, en el sistema de RUAT se encuentra consignada como Camión Hormigonero con Placa de Control 2529 KSU. De acuerdo al número de chasis, como el número de placa, en los WEB tránsitos de la Aduana Nacional de Bolivia, se observó que el mismo realizó 18 tránsitos aduaneros desde el 25 de marzo de 2011 a la fecha de la elaboración del Acta de Intervención, de los cuales 17 en la Administración de Tambo Quemado (422) y uno en la Administración de Aduana Interior La Paz (201), presumiendo en consecuencia la contravención de contrabando de acuerdo al art. 181-f) del Cód. Trib. En ese sentido se notificó con la referida Acta de Intervención otorgando al propietario del vehículo el plazo de tres días para presentar sus descargos, tiempo en el que Severo Condori Yujra en su condición de apoderado y actual propietario del vehículo en cuestión, presentó los descargos consistentes en la Declaración Única de Importación (DUI) C-22737 de 28 de diciembre de 2010 y la Factura de origen RECHNUNG 1670 del proveedor SMEETS & NONEN de 15 de septiembre de 2010, indicando que de manera indiscutible consigna F-12 BETONMISCHER (HORMIGONERO) por lo que solicitó la anulación del acta de intervención. Posteriormente los descargos realizados fueron analizados en el Informe Técnico GRLPZ-UFILR-I, 318/2013

de 30 de julio cuyo análisis y conclusiones fueron reflejados en la Resolución Sancionatoria por Contrabando N° AN-GRLGR-ULELR N° 187/2013. Ante esta determinación Alfredo Martín Mujica Janko, en representación de Paulino Herrera Sánchez, presentó Recurso de Alzada, resuelto con la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 1234/2013 de 16 de diciembre de 2013 que revocó totalmente la Resolución Sancionatoria por Contrabando, consecuentemente se dejó sin efecto el comiso definitivo del vehículo camión Hormigonero usado, Volvo F-12 modelo 1995, descrito en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-069/2012. Contra esta resolución la Administración Aduanera interpuso recurso jerárquico que generó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0260/2014 de 24 de febrero que confirmó la resolución de alzada y contra la que plantea la presente demanda contenciosa administrativa.

1.2 Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa

De la revisión de la mencionada demanda, se extrae como agravios de la misma los siguientes:

Manifiesta que la AGIT de forma falsa y contradictoria afirmó que todas las características técnicas coinciden, más aun cuando la Administración Aduanera no observó la DUI, empero se tiene conocimiento de que, con claridad las características técnicas del motorizado al presente no son las mismas, como muestra un claro ejemplo: la DUI consigna como "camión hormigonero" y en el sistema de la aduana consigna el mismo camión, pero esta vez no cumpliendo con la función de mezcladora de concreto de cemento, sino realizando la función de transporte de carga internacional afiliada a la Empresa de Transporte Nacional e Internacional "SAJOCA S.R.L.", entonces no existe similitud, son totalmente diferentes. En lo referente a la inobservancia de la DUI, existen antecedentes y teniendo la Administración Tributaria Aduanera amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, establecidas en art. 100 de la L. N° 2492, en tal sentido su actuación fue conforme a derecho.

La AGIT, no tomó en cuenta la información documentada generada por la Aduana Nacional, así como las pruebas obtenidas de las paginas autorizadas y el mismo RUAT donde claramente hace ver que el vehículo inmediatamente después de nacionalizarse cambio las características de su estructura así como la partida arancelaria, evadiendo los controles aduaneros adoptados por la misma aduana, o sea no le ha dado uso específico de su función que tiene el camión hormigonero. La decisión asumida por la AGIT es confusa y totalmente parcializada al sujeto pasivo, creando una total incertidumbre en la administración de justicia que daña completamente los intereses del Estado Boliviano, en virtud de no realizar un análisis técnico jurídico sobre el fondo del problema planteado. Otro aspecto es que existe incongruencia en lo físico y en lo documental, si bien ha ingresado y nacionalizado como camión hormigonero al amparo de la partida arancelaria 8705, sin embargo a la presente no cuenta con la mecánica correspondiente a un camión hormigonero fue reacondicionado a camión, que por sus características, verificaciones informáticas y modificaciones efectuadas ya no corresponde a la Partida 8705, siendo su adecuación correcta la sub partida 8704 (camiones para transporte de mercancías) la misma que se encuentra restringida por años de fabricación de acuerdo al art. 3 del D.S. N° 123 de 13 mayo de 2009, información que considera evidencia y no es ninguna presunción, tal como lo menciona la autoridad recurrida.

Señala además que la AGIT no tomó en cuenta el art. 76 de la L. N° 2492, toda vez que la prueba recae en el sujeto pasivo, quién debe presentar toda la prueba que respalde la mercancía objeto de control posterior, para el caso Paulino Herrera Sánchez, no demostró los motivos suficientes o fundamentos que prueben el porqué del cambio de estructura, si se había nacionalizado como Camión Hormigonero, por lo que esta evidenciado que el importador nacionalizó el camión a sabiendas de que se encontraba prohibido de importación para posteriormente transferir a terceras personas, lucrando de esa manera después de haber evadido al Estado Boliviano, por lo que la resolución impugnada coadyuva al importador a evadir los controles que efectúa la Administración Aduanera, para evitar el ingreso de vehículos demasiado antiguos para trabajar en el transporte de personas, con el objetivo final de prevenir accidentes automovilísticos por la antigüedad de estos vehículos.

Finalmente el fondo del problema no está, en que si hay o no disposición legal que prohibía su transformación, sino el haber nacionalizado un vehículo evadiendo los parámetros establecidos en el D.S. N° 29836, para sacar ventaja de un vehículo de mayor antigüedad al permitido.

Petitorio.

Por los argumentos y fundamentos legales esgrimidos, interpone demanda Contenciosa Administrativa y solicita se emita Resolución declarando la Revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0260/2014 de 24 de febrero y mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULER 187/2013 emitida por la Administración Tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

De fs. 63 a 66 cursa respuesta negativa a la demanda, la que en síntesis dice:

Que la DUI y la documentación soporte, respaldan la importación de un camión hormigonero; la Administración Aduanera en base a la información extraída de la página WEB tránsitos de la AN, verificó que registra desde la emisión del Acta de Intervención de 25 de marzo de 2011, 18 tránsitos aduaneros, 17 en la Administración de Frontera Tambo Quemado y uno en la Administración de Aduana Interior La Paz, lo que permite deducir que no correspondía que el camión sea apropiada la Partida 8705 sino la Partida 8704, la cual tiene restricción de años de fabricación; sin embargo no se evidenció ningún documento en antecedentes administrativos que demuestren de forma cierta que el camión no ingresó como hormigonero y si como camión para transporte de carga, para que se determine que la partida utilizada en la nacionalización no es la correcta, por otra parte, tampoco es un elemento de prueba la información extraída de la página WEB tránsitos de la Aduana Nacional en cuanto a que el camión habría efectuado 18 tránsitos desde el 25 de marzo una vez ingresado el vehículo a territorio nacional además el sujeto pasivo presentó descargos al Acta de Intervención, que consisten en la DUI C-22737 FVR 101114369, MIC 1849120, Factura de Reexpedición N° 018191, Factura de Origen RECHNUNG 1670 del proveedor SMETTS & NONEN, de los cuales se evidencia que el vehículo ingresó a territorio boliviano como camión hormigonero y no como camión de transporte de mercancías; así mismo al momento del despacho aduanero de importación a consumo de la DUI C-22737 de 28 de diciembre de 2010, la Partida Arancelaria 8705400000, no estaba prohibida de nacionalización conforme a la normativa mencionada; además, debe existir norma específica que prohíba el cambio de estructura conforme

establecen los arts. 72 y 73 de la L. N° 2341, aplicables supletoriamente por el núm. 1 del art. 74 de la L. N° 2492, que establecen que las sanciones sólo podrán ser impuestas cuando hayan sido previstas por norma expresa.

La administración Aduanera no aportó documento que sustente sus aseveraciones, por lo que la conducta de Paulino Herrera Sánchez, no se adecua a las previsiones del establecidas en el art. 181-f) de la 2492.

II.1. Petitorio

Manifiesta que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 260/2014, de 24 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1.- Mediante el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-069/2012 de 18 de octubre, se observó la DUI 2010/201/C-22737 de 28 de diciembre de 2010, misma que ampara el vehículo con número de chasis YV2H5A8G1SA234548, el cual se nacionalizó en sujeción de la partida arancelaria 8705400000 "Camiones Hormigonero", la observación consistió en el hecho de que el camión habiéndose nacionalizado como hormigonero, en fecha posterior solicitó contar con permiso de porteo para transporte de carga internacional, situación que generó presunción de que el proceso de nacionalización como camión hormigonero fue para evadir las prohibiciones establecidas en el D.S. N° 29836 de 03 de diciembre de 2008. En ese sentido se notificó con la referida Acta de Intervención al propietario del vehículo, otorgándole el plazo de tres días para presentar sus descargos, tiempo en el que Severo Condori Yujra en su condición de apoderado y actual propietario en cuestión, presentó los descargos consistentes en la Declaración Única de Importación (DUI) C-22737 de 28 de diciembre de 2010 y la Factura de origen RECHNUNG 1670 del proveedor SMEETS & NONEN de 15 de septiembre de 2010, indicando que de manera indiscutible consigna F-12 BETONMISCHER (HORMIGONERO), solicitando la anulación del acta de intervención. Posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria por Contrabando N° AN-GRLGR-ULELR N° 187/2013. Ante esta determinación Alfredo Martín Mujica Janko, en representación de Paulino Herrera Sánchez, presentó Recurso de Alzada, que fue resuelta con la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 1234/2013 de 16 de diciembre que revoca totalmente la Resolución Sancionatoria por Contrabando, consecuentemente se dejó sin efecto el comiso definitivo del vehículo camión Hormigonero usado, Volvo F-12 modelo 1995, descrito en el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-069/2012. Contra esta resolución la Administración Aduanera interpuso recurso jerárquico que generó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0260/2014 de 24 de febrero de 2014 que confirma la resolución de alzada.

2.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 67, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ, se corrió en traslado al demandante para la réplica que no fue presentada, tampoco existe dúplica; de fs. 178 a 179 cursa respuesta del tercer interesado que pide se declare Improbadamente la demanda.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 180 autos para sentencia.

IV. Análisis del problema jurídico planteado.

De la compulsión de los datos del proceso, se establece que el objeto de la controversia se circunscribe a determinar si la conducta del sujeto pasivo Paulino Herrera Sánchez, se adecua o no a la tipificación de la conducta de contrabando contravencional, al haber importado un vehículo prohibido en su importación, con la única intención de sacar ventaja, desconociendo las normas legales aplicables al caso de autos.

IV.1. Sobre la naturaleza y alcance del proceso contencioso administrativo.

Es necesario establecer que, el Procedimiento Contencioso Administrativo constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que "el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

IV.2. Sobre el objeto de controversia.

La legislación nacional con el objetivo de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el art. 77 de la L. N° 2492 (CTB), que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, asimismo, el art. 47 de la L. N° 2341 (LPA), aplicable en mérito del art. 74 de la L. N° 2492 (CTB), ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando el procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el artículo 81 del mismo cuerpo de Ley, señala que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad.

Así también debemos mencionar que el art. 180-I de nuestra C.P.E., indica que: "La jurisdicción ordinaria se funda en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez", de lo transcrito desarrollamos que en el ámbito jurídico la

verdad no se agota en la fría letra de la ley y en un solo caso, sino que debe adaptarse permanentemente a través de su inteligente interpretación; ese es el sentido que se debe comprender de la aplicación del principio de verdad material inserto también en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341.

El art. 100-4 de la L. N° 2492 establece que: La Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial podrá: 4. Realizar controles habituales y no habituales de los depósitos aduaneros, zonas francas, tiendas libres y otros establecimientos vinculados o no al comercio exterior, así como practicar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes o mercancías, incluso durante su transporte o tránsito.

En ese contexto normativo, se tiene que de acuerdo a la revisión de los antecedentes administrativos, Paulino Herrera Sánchez, mediante la ADA CHALCO SRL., nacionalizó el vehículo clase camión hormigonero, chasis N° YV2H5A8G1SA234548, registrado bajo la Partida Arancelaria 87054000000, amparado con la DUI C-22737, de 28 de diciembre de 2010, sorteada a canal rojo y con el levante correspondiente, sin observación alguna por la Administración Aduanera, de igual forma de la documentación soporte de la referida DUI se evidencia que la Factura Comercial N° 018191 de 1 de diciembre de 2010, Carta Porte Internacional, Factura de Smeets & Zonen, FVR: 101114369, Certificado Medio Ambiental N° CM-LP-03-933-2010, Manifiesto Internacional de Carga N° 1849120, Declaración Andina de Valor N° 10141453, Parte de Recepción de Mercancías, consignan como mercancía el vehículo clase camión hormigonero, chasis N° YV2H5A8G1SA234548, que demuestra la importación legal y pago de los tributos conforme lo señala el art. 88 y 90 de la L. N° 1990. Posteriormente la Administración Aduanera, notificó a Paulino Herrera Sánchez con el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-069/2012, de 18 de octubre, que señala del análisis y validación de la DUI C-22737 de referido vehículo se llegó a la observación de que habiendo sido nacionalizado como camión hormigonero, en fecha posterior solicitó permiso de porteo para transporte de carga internacional, situación que dio origen a la presunción de que el proceso de nacionalización fue para evadir las prohibiciones establecidas en el D.S. N° 29836, también concluyó que se presume la modificación y alteración de las características originales del vehículo, con la finalidad de adecuarlas a subpartidas no afectadas por la prohibición, que posterior a la importación lo reacondicionaron a la versión originalmente concebida.

Sin embargo como se manifestó en el párrafo anterior de la revisión de la DUI y de la documentación de soporte, se constata que el vehículo ingreso desde un principio como, camión hormigonero bajo la Partida 8705, no como otro tipo de camión al que le correspondiese otro tipo de partida, entonces sólo constituye una presunción el argumento de que para el camión nacionalizado le correspondía otra partida y esa esté prohibida, ya que el hecho de que el vehículo haya sido readecuado para transporte y en esa condición haya realizado diferentes tránsitos o haya solicitado permiso de porteo para transporte de carga internacional, no enerva la lícita nacionalización del referido camión, máxime si la readecuación o transformación de estructura y tránsito de carga, lo hizo con posterioridad a su nacionalización, y ya en el territorio nacional.

Por otra parte a momento del despacho aduanero de importación a consumo de la DUI C-22737 de 28 de diciembre de 2010, la partida arancelaria 87054000000, no estaba prohibida de nacionalización, por lo tanto no aplicable el art. 3 del D.S. N° 29836 y el artículo único del D.S. N° 123, que prohíbe esta importación desde el 13 de mayo de 2009, momento de vigencia de dicha norma.

Ahora sobre, la readecuación del vehículo o transformación o cambio de estructura de Camión Hormigonero a de carga, no existe una normativa específica que prohibía aquello, por lo que en tal sentido no corresponde ninguna sanción que previamente no éste prevista expresamente en la norma y con anterioridad al hecho, entonces la tipicidad en el ámbito impositivo, constituye un elemento esencial de la infracción tributaria, sólo adquiere esta calidad cuando la conducta encuadre en el tipo, por ello su ausencia impide su configuración. Es decir la contravención deberá ser expresa, de manera que permita al administrado conocer el hecho sancionable y por consiguiente éste pueda o no evitarlo.

En ese contexto, la AGIT no ha desconocido la normativa legal aplicable en el caso sub lite ni ha incumplido su aplicación, conforme lo reclama la institución demandante.

IV. 7. Conclusiones.

En base al análisis realizado, se concluye que la entidad demandante no ha justificado y demostrado su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el Ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa. 14 a 18, interpuesta por la Aduana Nacional de Gerencia Regional La Paz, representada por Walter Elias Monasterio Orgaz y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0260/2014 de 24 de febrero en todas sus partes.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor S. Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia., Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



593

**Club Social Cochabamba c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso Administrativo
Distrito: Cochabamba**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 38, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2014 de 24 de marzo (fs. 13 a 28), el memorial de contestación de fs. 68 a 78, la réplica de fs. 83 a 85, la dúplica de fs. 89 a 90, el decreto de autos de fs. 147; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Diego Canelas Montaña, en su condición de representante legal del Club Social Cochabamba, en virtud del Testimonio de Poder N° 146/2014 (fs. 1 a 3), se apersonó por memorial de fs. 30 a 38, subsanado a fs. 42, manifestando que al amparo de los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ, y el art. 2 de la L. N° 3092 (que modifica el Cód. Trib. Boliviano), interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2014 de 24 de marzo.

Señala que el 24 de julio de 2012, la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba inició el proceso de fiscalización a través de la Orden de Fiscalización N° 578/2012, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) del Club Social Cochabamba, correspondientes al bien inmueble de su propiedad ubicado en la Calle México de esta ciudad, por las gestiones fiscales 1995 a 1999 y 2005 a 2010; a ese efecto el Gobierno Municipal notificó al contribuyente con las Ordenes de Fiscalización N° 171/2008 y 1655/2008 que según refiere, tienen identidad de sujeto, objeto y causa, infringiendo la garantía constitucional del non bis in ídem; al margen de que en ese momento, las facultades de la administración tributaria, para verificar, controlar y/o fiscalizar el IPBI, correspondiente a las gestiones fiscales mencionadas, se encontraban prescritas, empero sin competencia para hacerlo, inició un nuevo proceso de fiscalización, viciado de nulidad, a través de la Orden de Fiscalización N° 578/2012, determinando ilegalmente una deuda tributaria contra el Club Social.

Por otro lado, la administración tributaria determinó la materia imponible, utilizando el método sobre base presunta, arguyendo que el Club Social, no presentó la documentación requerida durante el procedimiento de fiscalización, omitiendo considerar que se trata de una entidad sin fines de lucro, condición que obligaba al gobierno municipal a utilizar el valor del inmueble consignado en la cuenta de activos fijos de los estados financieros de la institución para poder determinar la obligación tributaria, sin embargo, obvió los estados financieros de las gestiones 2000 a 2004 que se encontraban en poder de la administración tributaria; consecuentemente, la ausencia de una correcta motivación de hecho y derecho en lo que concierne a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria conforme exige el Cód. Trib., vicia de nulidad la R.D. N° 731/2013; aspectos que fueron reclamados en alzada y en instancia jerárquica, presentando en esta última documentos tales como, copia legalizada de la Resolución Técnico Administrativa N° 604/2000 a través de la cual la entonces Alcaldía Municipal, otorgó la exención del IPBI a favor del Club Social por el lapso comprendido entre los años 1997 a 2006; copia legalizada del memorial de 30 de diciembre de 2004, a través del que el Club Social solicitó la renovación de la exención del IPBI, y copia legalizada del Informe N° 176/2005 de 8 de julio de 2005, de evaluación técnica y financiera de los Estados Financieros del Club Social de las Gestiones 2000 a 2004; elementos que según señala, demuestran que el Gobierno Municipal contaba con los Estados Financieros del Club Social, a partir de los cuales debía establecer la deuda tributaria aplicando el método de determinación sobre base cierta.

Con relación a la garantía del non bis in ídem, refiere que presentó los siguientes documentos: Memorial de 30 de enero de 2014, a través del cual el Club Social solicitó copias legalizadas de las Ordenes de Fiscalización N° 171/2008 y 1655/2008, que según indica, nunca fueron otorgadas, omisión ante la que el Club Social dejó sentado que esta prueba elemental se encontraba en poder de la Administración Tributaria. Al margen de ello el contador de la entidad informó que del proceso de reorganización de los archivos de la institución se obtuvieron 625 fs. de documentos relacionados, prueba que se presentó durante el procedimiento de verificación como de reciente obtención, habiéndose justificado su no presentación al desconocimiento de su existencia.

Asimismo en presentación de alegatos orales en conclusiones se expusieron aspectos como los siguientes: 1. La prescripción de las facultades de la Dirección de Recaudaciones de las gestiones fiscales mencionadas sobre el bien inmueble perteneciente al Club Social. 2. Las garantías procesales contenidas en los arts. 115 y 118 de la C.P.E., relacionadas al derecho al debido proceso, a la defensa y a la presentación de pruebas.

La resolución jerárquica planteó como argumento central respecto a la determinación de la deuda sobre base presunta, el hecho de que la Dirección de Recaudaciones no contaba físicamente con los estados financieros de las gestiones fiscalizadas y respecto a la garantía del

non bis in idem y la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, en desmedro del principio de verdad material, la AGIT rechazó los mismos y no realizó consideraciones de fondo, limitándose a confirmar la Resolución Determinativa DIR N° 731/2012.

A pesar de la existencia de omisiones en la resolución jerárquica, y ante la solicitud expresa, la AGIT mediante Auto Motivado AGIT-RJ 0040/2014 de 11 de abril, rechazó la petición de aclaración y rectificación del Club Social.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Respeto al debido proceso.

El demandante inicia la exposición de sus fundamentos, invocando el parág. II de los arts. 115 y 180 de la C.P.E., relativos al derecho al debido proceso señalando que éste se aplica de manera transversal al procedimiento de fiscalización, a los recursos en sede administrativa ante la Autoridad de Impugnación Tributaria y en la presente demanda; refiriendo además que las actuaciones de la Administración Tributaria se presumen legítimas conforme al art. 65 del Cód. Trib. Boliviano y admiten prueba en contrario, adicionando que el procedimiento de verificación en aplicación del num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492, debe garantizar a favor del contribuyente la sujeción de las reglas del debido proceso.

Asimismo cita el art. 74-1) del Cód. Trib. Boliviano, manifestando que los procedimientos tributarios administrativos, se encuentran sujetos a los principios del derecho administrativo determinados en el art. 4 de la L. N° 2341, que son el principio de sometimiento a la ley, de verdad material y el principio de informalismo, concluyendo que la vulneración de cualquiera de estas garantías procedimentales deriva en la nulidad de puro derecho de las actuaciones administrativas.

I.2.2. Nulidad de Procedimiento de Fiscalización en razón a las vulneraciones a la garantía constitucional del non bis in idem.

Manifiesta que durante la tramitación del recurso jerárquico, se probó de manera irrefutable que existieron dos procedimientos de fiscalización sobre el mismo contribuyente, el mismo impuesto, las mismas gestiones fiscales y sobre el mismo bien inmueble, perfeccionándose con estos elementos el principio "non bis in idem", establecido en el art. 117 de la C.P.E., que prevé que nadie puede ser procesado ni juzgado más de una vez por el mismo hecho. Al respecto, cita la S.C. N° 0506/2005-R de 10 de mayo, concordante con el art. 93 de la L. N° 2492 y concluye manifestando que este derecho fundamental, constituye parte indisoluble del conjunto de garantías constitucionales que hacen al debido proceso, que a criterio suyo, fue transgredido por la Dirección de Recaudaciones al momento de emitir la Orden de Fiscalización N° 578/2012, actuación que conlleva la nulidad de obrados del procedimiento de fiscalización, hasta el vicio más antiguo, es decir, la notificación con la citada orden.

I.2.3 Nulidad del Procedimiento de Fiscalización como consecuencia de la utilización del método de determinación sobre base presunta.

Haciendo referencia a la disposición del art. 92 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a la determinación de la obligación tributaria, refiere que en el caso presente, sobre el IPBI, la determinación adquirió la forma mixta, conforme al num. 3) del art. 93 de la norma citada, señalando que el elemento esencial que permite a la Administración Tributaria determinar la obligación fiscal de manera directa e indubitable (sobre base cierta), son los estados financieros del contribuyente.

Refiere que cuando se desarrolla un procedimiento de determinación de oficio por parte del sujeto activo, la regla general contenida en el num. 3) del art. 43 de la L. N° 2492, establece que la determinación se realice sobre base cierta, y que el art. 44 de la misma norma establece que se podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base presunta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo.

Luego de hacer referencia doctrinal respecto a la estimación de oficio y a la determinación sobre base presunta, resalta que el elemento de conexión entre la determinación de oficio y la legitimidad de aplicar el método de determinación sobre base presunta, es la ausencia de posesión o tenencia de medios por parte de la Administración Tributaria para determinar la materia imponible sobre base cierta, criterio que a su parecer, adquiere relevancia en el caso de autos pues la utilización del método de determinación sobre base presunta, no se legitima con la sola presentación de documentación por parte del sujeto pasivo, ya que los elementos directos para la determinación sobre base cierta pueden encontrarse en poder de la Administración Tributaria.

Señala que en el memorial de pruebas de reciente obtención y en la audiencia de presentación de alegatos orales en conclusiones, el Club Social demostró que la Dirección de Recaudaciones, contaba con los Estados Financieros del sujeto pasivo, que en la cuenta de activos fijos, consigna el precio del bien inmueble objeto de la presente acción, por lo mismo, la Administración Tributaria, no puede justificar la aplicación del método subsidiario o de última ratio siendo que contaba en su poder, elementos directos que permitían determinar la materia imponible sobre base cierta; es decir que la Dirección de Recaudaciones al contar con Estados Financieros del Club Social, estaba obligada a aplicar el método de determinación sobre base cierta conforme a las reglas generales estipuladas por los arts. 43 y 44 del Cód. Trib., forzando la interpretación de la norma (in dubio pro fisco), aplicando indebidamente el método de determinación sobre base presunta.

Respecto al contenido mínimo de la Resolución Determinativa, hace referencia al num. II del art. 99 de la L. N° 2492; asimismo cita los arts. 27 y 28 de la L. N° 2341, manifestando que respecto a estos requisitos de validez, la legislación boliviana determinó que su ausencia provoca la nulidad del acto, haciendo a continuación algunos apuntes doctrinales respecto a los elementos esenciales del acto administrativo y su relación con el tema de nulidades, remarcando que del análisis de la normativa citada se establece que la ausencia de los requisitos esenciales, vicarán de nulidad la Resolución Determinativa, circunstancia que desde su perspectiva, se encuadra dentro de lo previsto por los incs. c) y d) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, concluyendo que estos aspectos aplicados en el caso concreto, derivan en la nulidad de pleno derecho del acto administrativo emitido por la Dirección de Recaudaciones, toda vez que no se fundamentó de manera correcta la legitimación de la aplicación del método sobre base presunta.

I.2.4. Prescripción de las facultades de investigación, control y/o fiscalización de la Administración Tributaria.

Manifiesta que las gestiones fiscales 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, se rigen por lo dispuesto por las reglas de prescripción contenidas en la ley 1340, misma que en su art. 50 establece que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, intereses y recargos, prescribe en cinco años, plazo que puede ampliarse a siete años por circunstancias previstas en la misma norma; plazo que se computa a partir del 1 de enero de año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador; en base a ello señala que las facultades de fiscalización de la Dirección de Recaudaciones por los periodos mencionados del IPBI, se encontraban prescritas al 24 de julio de 2012, fecha en la que se notificó con la Orden de Fiscalización N° 578/2012.

Por otro lado, las gestiones 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, en cuanto a la prescripción, se rigen por la L. N° 2492, que en su art. 59 establece que prescriben a los cuatro años las facultades de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones; cómputo que inicia a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; norma en base a la cual, las facultades de fiscalización de la Dirección de Recaudaciones por los periodos mencionados por concepto de IPBI, se encontraban prescritas al 24 de julio de 2012, cuando se notificó la Orden de Fiscalización N° 578/2012.

En base a lo señalado, refiere que la Dirección de Recaudaciones ejerció las facultades prescritas, contraviniendo el ordenamiento jurídico nacional, determinando ilegalmente una deuda tributaria en contra del Club Social, incumpliendo su obligación de someter sus actos a la ley, conforme exige el inc. c) del art. 4 de la L. N° 2341, aspectos que a su criterio, debieron ser observados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y al no haberlo hecho, corresponde la nulidad de la resolución jerárquica.

I.2.5. Respecto al ilícito tributario.

Respecto a la sanción por omisión de pago, manifiesta que resulta inaplicable la misma al presente caso, debido a que no se han configurado los elementos constitutivos del tipo de la citada contravención tributaria, pues la misma, contenida en el art. 165 de la L. N° 2492, se configura cuando por acción u omisión, el contribuyente no paga o paga en menor cuantía la deuda tributaria o cuando no se efectúen las retenciones a las que está obligado, siendo en consecuencia, el elemento objetivo sustancial constitutivo de la contravención, la existencia de una deuda tributaria (total o parcial), que ha dejado de ser empozada a favor del fisco por acción u omisión; lo contrario, es decir, la inexistencia de una deuda tributaria, tal como se evidencia en el presente caso como consecuencia de la nulidad de obrados, deriva en la inexistencia de la sanción tributaria por omisión de pago, por el simple hecho de que no se han configurado los elementos constitutivos del tipo de la citada contravención.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda y se disponga la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, la Orden de Fiscalización N° 578/2012 de 24 de julio de 2012, efectuada por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba.

II.- De la contestación a la demanda.

Que, por providencia de fs. 43, se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se libre orden instruida para la notificación del tercero interesado, la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, en el domicilio señalado al efecto, encomendándose su cumplimiento a través del Tribunal Departamental de Justicia de Cochabamba.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 10 de septiembre de 2014 como consta a fs. 63, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fs. 65 vuelta, disponiéndose por providencia de fs. 80, su arrimo al expediente.

Asimismo, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 68 a 78, fue providenciado a fs. 80, disponiendo que se tiene apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

1.- En cuanto a lo señalado por el demandante sobre los argumentos y pruebas presentadas durante el recurso jerárquico, señala que en los antecedentes administrativos no cursa ningún memorial del Club Social Cochabamba, ni balance alguno o estados financieros, presuntamente presentados por el demandante por la Alcaldía Municipal de Cochabamba tal como asegura en la demanda, existiendo más bien un acta de incumplimiento cursante en antecedentes administrativos que asegura el incumplimiento con el requerimiento de documentación.

Indica que la instancia jerárquica al respecto precisó en forma clara que el numeral IV-4-1, sobre la Exención del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, que la Alcaldía Municipal con la notificación de la Orden de Fiscalización N° 578/2012, realizada al Club Social Cochabamba, solicitó la presentación de un detalle de documentos otorgándole el plazo de 15 días; empero, no existe evidencia de la misma, por lo que la Administración Tributaria emitió el Acta de Incumplimiento, en el que se hace constar que no presentó la documentación requerida.

Asimismo, en el numeral X del mismo título IV.4.1, se señaló que al haberse realizado la inspección técnica por parte de la Administración Tributaria Municipal sobre los que se determinó la base imponible del IPBI, plasmado en la Vista de Cargo N° 4802 IPBI-OP-

NP-2012-1 N° 578/2012, el contribuyente, habiendo sido notificado con la misma, no presentó descargo alguno que desvirtúe la pretensión de la Administración Tributaria y ante la inexistencia de pruebas, queda desvirtuado lo manifestado por el sujeto pasivo.

2.- En relación con el método de determinación sobre base presunta, manifiesta que las facultades de la administración Tributaria Municipal, no pueden verse limitadas por la falta de presentación de la información por parte del sujeto pasivo, sino que en virtud de lo dispuesto en los arts. 43-II, 44 y 45 del Cód. Trib. Boliviano, la Administración Tributaria puede proceder a la valuación del inmueble objeto de la fiscalización y establecer sobre base presunta la base imponible para la liquidación del IPBI, y sobre la base de dicha información, proceder a la liquidación del tributo, de tal manera que al no haber presentado el Club Social, documentación alguna, se realizó inspección técnica del inmueble con registro N° 131027, estableciendo los datos técnicos del inmueble, sobre los cuales determinó la base imponible del IPBI de las gestiones 1995 a 1999 y 2005 a 2010, plasmado en la Vista de Cargo N° 4802 IPBI-OP-NP-2012-1 N° 578/2012, que concluyó señalando que ante la falta de presentación de la documentación requerida, se realizó la determinación sobre base presunta, indicando además que se basó en la Proforma N° 1063836 de 13 de marzo de 2013, que detalla las características del inmueble.

3.- En lo relativo a la solicitud de rectificaciones y aclaraciones efectuado por el Club Social, indica que la resolución jerárquica es clara y el demandante no puede afirmar que se demostró que el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, contaba con los estados financieros del Club Social, siendo que contrariamente, se demostró en etapa de fiscalización, vista de cargo y determinativa, que nunca se presentó documento alguno de descargo, siendo que los estados financieros presentados, corresponden a las gestiones 2000 a 2004, como se señaló en la resolución jerárquica impugnada y en su auto motivado.

Sobre la prueba de reciente obtención, cita la S.C. N° 1642/R de 15 de octubre de 2010, en lo atinente al principio de oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, señalando luego de la transcripción de un fragmento de la misma, que la prueba que debe ser aportada en sede administrativa o en etapa recursiva, debe ser conducente a los hechos, en el caso presente, debe ser prueba respecto de las gestiones 1995 a 1999 y 2005 a 2010, empero la misma no existe en antecedentes administrativos.

Continuó la autoridad demandada, citando la S.C. N° 0173/2012 de 14 de mayo y el A.S. N° 237 de 06 de julio de 2012, reiterando a continuación que en el caso presente, la Administración Tributaria, no recibió ninguna documentación, y la presentada en etapa recursiva es referida a las gestiones 2000 a 2004, que no es pertinente al proceso.

4.- En referencia al debido proceso alegado, refiere que el demandante no puede fundar en su propia negligencia e incumplimiento de los deberes establecidos en el Cód. Trib. y el Código de Comercio, la pretensión deducida en la presente demanda, citando al respecto la S.C. N° 0788/2010-R de 02 de agosto y complementa señalando que la vulneración del derecho a la defensa planteado por el contribuyente no es tal porque no se produce la indefensión de una persona cuando esta conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa en él, en igualdad de condiciones, refrendando su posición, invocando las SS.CC. N° 249/05-R de 21 de marzo, 259/05 de 23 de marzo y 1534/03-R de 30 de octubre, para concluir señalando que en el caso presente, el demandante, asumió conocimiento de los actuados administrativos, apersonándose al proceso en el plazo para interponer recurso de alzada, lo que desvirtúa una supuesta afectación a su derecho a la defensa, porque queda claro que no se le provocó indefensión ni se violentó el debido proceso.

5.- Con relación a la nulidad del procedimiento de fiscalización en razón a la vulneración a la garantía constitucional del non bis in ídem, reitera que en antecedentes no se evidencia ninguna prueba respecto al principio citado, consistente en otra Resolución Determinativa, Orden de Fiscalización, así como tampoco se planteó este aspecto en el recurso de alzada, por lo que considera que no amerita consideración alguna. Cita sobre el principio de congruencia, la S.C. N° 532/2014.

6.- Sobre la nulidad del procedimiento de fiscalización como consecuencia de la utilización del método de determinación sobre base presunta, señala que la instancia jerárquica fue clara al desvirtuar la presentación de documentación en etapa de fiscalización, razón por la que se realizó la inspección técnica a los fines de determinar sobre base presunta. Empero, no existe nulidad alguna respecto al método de determinación, toda vez que la Administración Municipal tiene amplias facultades para determinar en base a lo dispuesto por los arts. 43-II 44 y 45 de la L. N° 2492.

Complementa señalando que en el caso de autos no se puede alegar falta de notificación ya que el representante del Club Social fue notificado personalmente con la Orden de Fiscalización y no presentó la documentación requerida, por lo que mal se puede decir que se produjo la indefensión del contribuyente. Citando las SS.CC. Nos. 249/05-R de 21 de marzo, 259/05 de 23 de marzo y 1534/03-R de 30 de octubre, concluye reiterando que el contribuyente, asumió conocimiento de los actuados administrativos, apersonándose ante la Administración Tributaria, e interpuso recurso de alzada dentro de plazo, aspectos que desvirtúan una supuesta afectación a su derecho a la defensa y evidencia que no se produjo indefensión ni violación al debido proceso.

En relación a la prescripción de las facultades de Investigación, control y/o fiscalización de la Administración Tributaria, manifiesta que este punto no fue objeto de impugnación en el memorial de alzada ni en el recurso jerárquico, sino solamente en alegatos orales, sin embargo corresponde señalar que los puntos a resolver en la instancia jerárquica, no pueden ser otros que los impugnados en el recurso de alzada, por lo que no corresponde realizar mayores consideraciones.

Finaliza citando la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, contenida en las resoluciones STG-RJ/0525/2007, AGIT-RJ/0153/2012, AGIT-RJ-0578/2012, AGIT-RJ-1823/2013; además invoca como jurisprudencia, la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0903/2012 de 22 de agosto y 1642/2010-R de 15 de octubre y señalando que lo expuesto evidencia que los argumentos del demandante no tienen fundamento valedero, de modo que la resolución jerárquica impugnada fue dictada en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la noma aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos los fundamentos de la misma.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 465/2014 de 24 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 83 a 85, en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 86, disponiéndose su arrimo al expediente y se corrió en traslado para la dúplica que fue presentada a fs. 89 a 90 y no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia" a fs. 147.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- El 24 de junio de 2012, la Administración Tributaria Municipal, notificó a Santiago Eduardo Lezana, representante del Club Social Cochabamba, con la Orden de Fiscalización N° 578/2012, a objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del IPBI, de las gestiones 1995 a 1999 y 2005 a 2010, del inmueble con Código Catastral N° 080012101200A, para lo que se solicitó la presentación de plano aprobado de regularización del lote y de construcciones del bien inmueble, comprobantes de pago, testimonio de propiedad, formulario de registro catastral, estados financieros y anexos de la cuenta de activos fijos de las gestiones auditadas; testimonio de representación y domicilio legal.

III.2.- El 13 de marzo de 2013, la Administración Tributaria Municipal, emitió la Vista de Cargo N° 4802 IPBI-OP-NP-2012-1 N° 578/2012, que establece sobre base presunta, la deuda tributaria para el IPBI de las gestiones 1995 a 1999, en aplicación de la L. N° 1340, en la suma de Bs 1.390.582.- y para el IPBI de las gestiones 2005 a 2010, en aplicación de la L. N° 2492, en la suma de Bs 825.512.- asimismo calificó preliminarmente la conducta, correspondiente a las gestiones 1995 a 1999, como evasión, según lo previsto en los arts. 114 y 116 de la L. N° 1340, sancionándola con la multa del 50% del tributo omitido actualizado, y para las gestiones 2005 a 2010, como omisión de pago con la multa del 100% de conformidad a lo dispuesto en los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310.

III.3.- El 01 de agosto de 2013, la Administración Tributaria Municipal, notificó de forma personal a Santiago Eduardo Lezana, representante legal del Club Social Cochabamba, con la R.D. N° 731/2013 de 27 de junio de 2013, que determinó de oficio sobre base presunta la deuda tributaria del contribuyente para el IPBI de las gestiones 1995 a 1999, en aplicación de la L. N° 1340, en la suma de Bs 1.177.498.- y para el IPBI de las gestiones 2005 a 2010, en aplicación de la L. N° 2492, en la suma de Bs 829.870.- asimismo, sancionó la conducta por las gestiones 1995 a 1999, como evasión por la multa del 50% del tributo omitido actualizado, según lo previsto en los arts. 114 y 116 de la L. N° 1340, y para las gestiones 2005 a 2010, como omisión de pago con la multa del 100%, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310.

III.4.- En virtud de lo anterior, El Club Social Cochabamba, a través de su representante legal, interpuso recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución ARIT-CBA/R.A. N° 0579/2013 de 16 de diciembre (fs. 101 a 112, Anexo I), que resolvió confirmar la Resolución Determinativa DIR N° 731/2013 de 27 de junio de 2013, emitida por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba.

III.5. Ante tal determinación, el Club Social Cochabamba, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0465/2014 de 24 de marzo (fs. 254 a 269, Anexo II), que decidió confirmar la Resolución de Alzada ARIT-CBA/R.A. N° 0579/2013 de 16 de diciembre, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa DIR N° 731 de 27 de junio de 2013.

IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, en sentido de haber vulnerado el derecho al debido proceso, de acuerdo con los siguientes supuestos: 1) Si es evidente que correspondía la nulidad del procedimiento de fiscalización en razón a la vulneración de la

garantía del non bis in idem. 2) Si correspondía la nulidad del procedimiento de fiscalización como consecuencia de la utilización del método de determinación sobre base presunta. 3) Si correspondía la prescripción de las facultades de investigación, control y/o fiscalización de la Administración Tributaria. 4) Si es evidente que en el caso presente, no se han configurado los elementos constitutivos de la contravención de omisión de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- Análisis y fundamentación.

V.1.1.- Respecto a la nulidad del procedimiento de fiscalización en razón a la vulneración de la garantía constitucional del non bis in idem, alegada por el demandante, en sentido que dicha garantía habría sido transgredida por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Municipal de Cochabamba, al momento de notificar la Orden de Fiscalización N° 578/2012, que a criterio del demandante, conlleva la nulidad de obrados del procedimiento de fiscalización hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la referida orden, corresponde señalar lo siguiente:

El principio "non bis in idem", se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado, como una garantía jurisdiccional en virtud a que se encuentra contemplado en el art 117-II y que a la letra indica: "Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho"; asimismo, el principio non bis in idem o prohibición de doble juzgamiento y doble sanción como elemento consustancial del debido proceso, mismo que se reconoce tanto en el ámbito penal como en el administrativo, implica en términos generales de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: "...la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos (...). En este sentido, existirá vulneración del non bis in idem, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho"(...). El principio -como quedó precisado- sólo tiene aplicación protectiva en materia penal, sino también en materia administrativa, cuando se imponen sanciones por contravenciones cometidas contra la Administración en el ámbito de sus diferentes sectores (contravenciones al medio ambiente, al Cód. Trib. Boliviano, a la Ley General de Aduanas, etc.), en las cuales, si existe identidad en el hecho, en los sujetos y en el fundamento, no es posible imponer una nueva sanción, siendo aplicable el principio non bis in idem" (S.C. N° 506/2005-R de 10 de mayo).

El demandante refiere en los antecedentes de hecho de su demanda, que durante la gestión 2008, el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, notificó al Club Social con las Órdenes de Fiscalización N° 171/2008 y 1655/2008, que tuvieron como objeto, verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles del Club Social, correspondiente al bien inmueble, ubicado en calle México, por las gestiones 1995 a 1999, alegando que entre las órdenes de fiscalización referidas y la Orden de Fiscalización N°578/2012, existiría identidad de sujeto, objeto y causa, aspecto que atentaría contra la garantía del non bis in idem.

De la revisión de obrados, se verifica que de fs. 221 a 224 cursa memorial presentado por la entidad demandante, ofreciendo pruebas de reciente obtención, en el que además reclama la nulidad del procedimiento en función a que al margen de la Orden de Fiscalización N° 578/2012, existirían múltiples procedimientos de fiscalización referidos al mismo inmueble, ubicado en calle México s/n y a los mismos periodos fiscalizados, 1995 a 1999 y 2005 a 2010, por concepto del IPBI, concretamente las Ordenes de Fiscalización N° 1655/2008 y 171/2008, señalando que fruto de un proceso de reorganización de los archivos de la institución, el contador de la misma habría encontrado documentación relativa a la Alcaldía Municipal de Cochabamba, resaltando que se desconocía respecto a la existencia de dicha documentación, y adjuntando en calidad de prueba de reciente obtención los siguientes documentos: Fotocopia legalizada de la Nota de 2 de enero de 2014, fotocopia legalizada de la Nota de 10 de enero de 2014, fotocopia legalizada de la Nota de 20 de enero de 2014 y original del memorial de 31 de enero de 2014, por las que se solicita a la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo de Cochabamba, fotocopias legalizadas de las Ordenes de fiscalización N° 1655/2008 y 171/2008.

Continuando con lo manifestado, en cuanto a la prueba, el art. 76 de la L. N° 2492, prevé que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. A su vez el art. 81 de la misma norma establece que la prueba se apreciará de acuerdo a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles solo las que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad. Por su parte el art. 219-d) del Cód. Trib. Boliviano, dispone que en el Recurso Jerárquico solo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 de la misma norma, dentro de un plazo de 10 días siguientes a la notificación con la Admisión del recurso por el Superintendente Tributario Regional.

Al respecto, la resolución jerárquica menciona que en esa instancia, el contribuyente presentó los documentos consistentes en: fotocopias legalizadas de 2, 10 y 20 de enero de 2014, memorial de 30 de diciembre de 2004 dirigido al Honorable Consejo Municipal de Cochabamba, Balance General de las gestiones 2000 en fotocopias simples, la resolución Técnico Administrativa N° 604/2000 de 11 de agosto de 2000, fotocopias simples del Informe N° 176/2005 de 08 de julio de 2005 de la Municipalidad de Cochabamba y en original, memorial de 31 de enero de 2014.

Ahora bien, toda la prueba a la que se hace referencia, no acredita la existencia de los procedimientos de fiscalización anteriores al que motivó la emisión de la Orden de Fiscalización N° 578/2014.

V.1.2. En cuanto a la nulidad del Procedimiento de Fiscalización como consecuencia de la utilización del método de determinación sobre base presunta reclamada por el demandante, se tiene:

El art. 43 de la L. N° 2492, respecto a los métodos de Determinación de la Base Imponible, prevé: "I. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias, que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. III. Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, esta deberá practicarse sobre base cierta y solo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo siguiente, según corresponda. En

todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código”.

Por otra parte, el art. 44 de la misma norma, respecto a las circunstancias para la Determinación sobre base presunta, establece que: “La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a este último...”

En la misma línea, el art. 45 del cuerpo normativo citado, sobre los medios para la determinación sobre base presunta dispone: “1. Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguiente métodos que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente: 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud. 2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios. 3. Valorando signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes...”

Ahora bien, de la revisión de obrados se observa que la Administración Tributaria Municipal, a tiempo de iniciar el procedimiento determinativo, con la notificación con la Orden de Fiscalización N° 578/2012 al contribuyente, solicitó presentar los siguientes documentos: Plano aprobado de regularización del lote y construcciones del bien inmueble, comprobantes de pago, testimonio de propiedad, formulario de registro catastral, estados financieros y anexos de las cuentas de activos fijo, otorgándole el plazo de 15 días para su presentación, requerimiento que no fue cumplido por el contribuyente, y así lo acredita el Acta de Incumplimiento emitido por la Administración Tributaria Municipal, haciendo constar este extremo.

Bajo ese contexto, la Administración Tributaria Municipal, efectuó la inspección técnica del inmueble, con registro N° 131027, estableciendo los datos y características técnicas del inmueble sobre los cuales se determinó la base imponible del IPBI de las gestiones 1995 a 1999 y 2005 a 2009, aspectos que sirvieron de fundamento para la emisión de la Vista de Cargo N° 4802 IPBI-OP-NP-2012-1 N° 57872012, que claramente estableció que se realizó la determinación sobre base presunta, ante la falta de la documentación requerida en la Orden de Fiscalización.

Más adelante, la Administración Tributaria Municipal, emitió la Resolución Determinativa DIR N° 731/2013 de 27 de junio, ante la persistencia del contribuyente de no aportar con los documentos requeridos, confirmando por este aspecto (la no presentación de la documentación solicitada), la determinación de la base imponible sobre base presunta, considerando para ello únicamente, la inspección técnica del inmueble, a la que se hizo referencia precedentemente, toda vez que no se contaba con los estados financieros de la institución fiscalizada.

Al respecto, el demandante resaltó en su memorial de demanda que el elemento de conexión entre la determinación de oficio y la legitimidad de aplicar el método de determinación sobre base presunta, es la ausencia de posesión o tenencia de medios por parte de la Administración Tributaria para determinar la materia imponible sobre base cierta, aspecto que tendría especial relevancia en el caso de autos, en el entendido que el método de determinación sobre base presunta, no se legitima con la sola falta de presentación de documentación de parte del sujeto pasivo, y que en el caso presente, el sujeto pasivo, mediante memorial de ofrecimiento de pruebas de reciente obtención, demostró que la Dirección de Recaudaciones, contaba con los estados financieros del Club Social, que en la cuenta de activos fijos consigna el precio del bien inmueble, aspecto que le permitía a la Administración Tributaria la determinación de la deuda sobre base cierta, toda vez que tenía en su poder, los elementos directos para tal efecto.

Al respecto, evidentemente la resolución jerárquica impugnada, hace referencia a los estados financieros presentados por el contribuyente, empero hace también notar que los mismos correspondían a las gestiones fiscales 2000 a 2004, los cuales fueron presentados con motivo de obtener el beneficio de exención tributaria, sin embargo las mismas serían impertinentes, toda vez que en el caso presente las fiscalización practicada corresponde a las gestiones 1995 a 1999 y 2005 a 2010.

Lo expuesto permite entonces, ratificar lo determinado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respecto al empleo del método de determinación de la deuda sobre base presunta, ante la ausencia de la documentación que permita una determinación sobre base cierta; así mismo lo reconoce el contribuyente, al señalar en parte de la demanda, luego de transcribir el num. 3 del art. 93 de la L. N° 2492 que: “...el elemento esencial que permite a la Administración Tributaria determinar la obligación fiscal de manera directa e indubitable (sobre base cierta), son los Estados Financieros del contribuyente”; en ese entendido, resultan faltos de respaldo los argumentos del demandante, solicitando la nulidad de la resolución determinativa, con el argumento que el método empleado para la determinación de la deuda tributaria, sobre base presunta, no sería el correcto, argumentos que quedaron desvirtuados con el análisis precedente.

V.1.3. En cuanto a la prescripción de las facultades de investigación, control y/o fiscalización de la Administración Tributaria, respecto de las gestiones 1995 a 1999 y 2005 a 2010 del IPBI, la resolución jerárquica impugnada manifestó que: “...estos puntos no fueron objeto de impugnación en el memorial de Recurso de Alzada ni en el Recurso Jerárquico, sino solamente fue planteado en alegatos orales; sin embargo, corresponde señalar y dejar claramente establecido que los puntos a resolver por esta instancia jerárquica no pueden ser otros que los impugnados a tiempo de interponer el Recurso de alzada; por tanto no corresponde ingresar en mayores consideraciones”.

Sobre el particular, de la lectura de los recursos de alzada y jerárquico se advierte que el demandante, no reclamó este aspecto en ninguna de las instancias mencionadas, por lo que no resulta posible ingresar a su consideración en esta etapa, toda vez que la labor del Tribunal Supremo de Justicia en el proceso contencioso administrativo, consiste en efectuar el control de legalidad de las actuaciones de la autoridad jerárquica, encontrándose impedido de realizar dicho control, sobre aspectos que no fueron de su conocimiento y que no fueron

objeto de análisis en la resolución jerárquica, en resguardo del principio de congruencia, razón por la cual, este Supremo Tribunal de Justicia se ve impedido de ingresar en mayores consideraciones.

Es oportuno recordar que el principio de congruencia que hace a la garantía del debido proceso, marca al juez o autoridad administrativa, el camino para llegar a la resolución final y fija un límite a su poder discrecional. El juez no puede tomar en cuenta hechos o pruebas no alegados por las partes y a ellos debe limitarse en la decisión final.

Sobre el particular, es oportuno señalar que Hernando Devis Echandía, sostiene en su Teoría General del Proceso, que el principio de congruencia es: "...el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben preferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos".

Por su parte, la S.C. N° 1475/2013 de 22 de agosto, señala: "...la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, conlleva a su vez la cita de las disposiciones legales que apoyan ese razonamiento que llevó a la determinación que se asume. En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes".

En este caso el jerárquico no omitió pronunciarse sobre algo que fue motivo de impugnación en relación con la resolución de alzada, lo que ocurrió fue que el contribuyente no solicitó en ninguna de las instancias administrativas, la prescripción del IPBI de los periodos mencionados, en ese sentido, cabe tener presente lo dispuesto por el art. 1498 del Código Civil, que determina: "Los jueces no pueden aplicar de oficio la prescripción que no ha sido opuesta o invocada por quien o quienes podían valerse de ella".

Otro principio que debe ser tomado en cuenta para su aplicación en el presente caso, es el de preclusión; es decir, que el derecho que no ha sido ejercitado o que no se ha hecho valer en su oportunidad, caduca, no pudiendo retrotraerse el proceso a etapas ya vencidas.

El Código Civil, en su art. 1497, dispone: "La prescripción puede oponerse en cualquier estado de la causa, aunque sea en ejecución de sentencia si está probada." Dicho en otras palabras, la prescripción puede ser opuesta, si ésta ya quedó probada, que no es lo mismo que la posibilidad de interponer la excepción de prescripción en cualquier momento o etapa procesal.

V.1.4. Similar situación ocurre con el último punto de controversia, respecto al ilícito tributario, en sentido que la sanción por omisión de pago resulta inaplicable en el presente caso, toda vez que no se hubieran configurado los elementos constitutivos del tipo de la contravención citada; este aspecto tampoco fue planteado en ninguna de las instancias administrativas, por lo cual no existe pronunciamiento de la autoridad jerárquica al respecto; en ese entendido, como ya se manifestó, la resolución de la demanda, debe circunscribirse a lo resuelto por el jerárquico, que a su vez debe resolver sobre aquello que fue motivo de pronunciamiento por el de alzada, ejercitando el derecho en la etapa procesal correspondientes, por lo que tampoco corresponde a este Supremo Tribunal de Justicia emitir pronunciamiento sobre este punto.

V. Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por el demandante, permite concluir que no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al confirmar la resolución de alzada, no vulneró los principios del debido proceso y derecho a la legítima defensa consagrados en el parágrafo II del art. 115, en relación con el parág. I del art. 180, ambos de la C.P.E., toda vez que el demandante tuvo amplia posibilidad de ejercer su derecho a la defensa, y aportar prueba de descargo, que respalde sus afirmaciones, en ese sentido, no fueron coartados los derechos consagrados en la norma constitucional; por otro lado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se pronunció sobre todos los puntos planteados por el recurrente en fase administrativa, y realizó correcta valoración e interpretación de los hechos, en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho. En consecuencia, corresponde mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la L. N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativos, y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia, declarando IMPROBADA la demanda de fs. 30 a 38 de obrados, interpuesta por el Club Social Cochabamba, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0465/2014 de 24 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



594

Ferrovial Oriental (FO. S.A.) c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso Administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La Constitución Política del Estado, la Ley del Órgano Judicial, la L. N° 620, el Dictamen General N° 06/2014 de la Procuraduría General del Estado, la Sentencia Constitucional Plurinacional 0099/2017-S2 de 20 de febrero, todo lo que convino ver se tuvo presente.

CONSIDERANDO: I.- Que el art. 15 de la L.Ó.J. en su párrafo I, dispone: "El Órgano Judicial sustenta sus actos y decisiones en la Constitución Política del Estado, Leyes y Reglamentos, respetando la jerarquía normativa y distribución de competencias establecidas en la Constitución". A su vez el art. 108 de la Constitución Política del Estado menciona: Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes".

Que el art. 122 de la C.P.E. refiere: "Son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la Ley".

Que amparados en las disposiciones citadas precedentemente, consideramos pertinente y necesario precisar el alcance jurisdiccional de dos procesos judiciales, como ser el Contencioso y el Contencioso Administrativo, previstos en el art. 775 y ss., del ya abrogado Cód. Pdto. Civ. e incluidos en la L. N° 620 (Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo).

Sobre el proceso Contencioso corresponde señalar que el mismo procede para resolver las causas contenciosas que resultaren de los contratos, negociaciones y concesiones del Gobierno Central y demás instituciones públicas o privadas que cumplan roles de administración pública a nivel nacional (art. 2-1 L. N° 620).

Corresponde así mismo señalar que toda controversia emergente de un contrato administrativo, debe dilucidarse en proceso contencioso, en concordancia con lo dispuesto por el art. 47 de la L. N° 1178 que señala: "... son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza".

Que existen diferencias entre lo que constituye un contrato privado y un contrato administrativo a saber: 1. En el primero rige el principio de la voluntad entre las partes, lo que hace que exista una igualdad entre el ofertante y aceptante, siendo su finalidad el lucro de una las partes o de ambas, 2: En cambio en un contrato administrativo, las solemnidades o formalidades previstas en la Ley, están por encima de la voluntad de las partes, su finalidad es pretender el bienestar social y no individual, por consiguiente no se evidencia una igualdad entre las partes.

Que por las características propias de un contrato administrativo, no es viable que las controversias emergentes de dicha relación contractual, deban resolverse en la vía civil o contenciosa administrativa, sino mediante un proceso especial, denominado Contencioso, conforme se asumió en los AA.SS. Nos. 281/2012 y 286/2012, citados en el Dictamen N° 06/2014, emitido por la Procuraduría General del Estado. La amplitud de este proceso, hace que a consecuencia de los hechos controvertidos expuestos tanto por la parte actora, como demandada, pueda ser tramitado como proceso contencioso de derecho o de hecho, posibilidad que no existe en una demanda "contencioso administrativa", que es también consecuencia lógica de su naturaleza procesal, conforme se explicara posteriormente.

En lo que corresponde al proceso Contencioso Administrativo, el mismo se constituye en el mecanismo idóneo para materializar el principio de control judicial de legalidad previsto en el art. 4-i) de la L. N° 2341, por lo que se asume que el requisito procesal de admisibilidad es que se haya agotado los mecanismos de impugnación administrativos, respecto a un determinado acto administrativo lo cual se acredita con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico; en consecuencia la finalidad única de un proceso contencioso administrativo es realizar un control de legalidad, es decir evidenciar si en el transcurso del proceso administrativo previo, se aplicó correctamente una norma jurídica sea esta sustantiva o adjetiva, siendo esta la razón por lo cual un proceso Contencioso Administrativo, únicamente puede ser tramitada como de derecho y no de hecho.

Que el pretender resolver una controversia jurídica, que haya emergido directamente de un contrato administrativo, vía un proceso contencioso administrativo, implica vulnerar el principio de legalidad y desconocer una regla elemental de la competencia, como es la naturaleza del proceso, admitiendo en tal caso -lo que no es lógico- que una controversia emergente de un contrato administrativo, si puede ser

impugnado administrativamente, lo que no es pertinente a la naturaleza misma de un contrato administrativo, toda vez que este instituto jurídico no es un acto administrativo. Al respecto recordar que el art. 27 de la L. N° 2341 lo define así: "Se considera acto administrativo, toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo", concordante con lo dispuesto por los arts. 28, 29 y 30 de la misma Ley.

CONSIDERANDO: II.- Que de la revisión de los antecedentes del presente proceso se evidencia lo siguiente:

De fs. 77 a fs. 97 cursa copia legalizada del Testimonio N° 135-B de 1996, correspondiente al contrato de concesión a la prestación del servicio público ferroviario de carga, pasajeros y equipaje sobre la denominada Red Ferroviaria, suscrito entre la Empresa Ferroviaria Oriental S.A. (ECO S.A.M.) y la Superintendencia de Transportes de la República de Bolivia.

De fs. 147 a 150 cursa copia legalizada de la Resolución Administrativa Regulatoria TR N° 0024/2010 de 19 de enero, por la que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Telecomunicaciones y Transporte (ATT), resolvió rechazar la solicitud de compensación económica presentada por la Empresa Ferroviaria Oriental S.A. (FO S.A.), mediante nota FO S.A. AL 559/2009 de 22 de diciembre, por no concurrir los elementos legales y fácticos requeridos en el num. 8-3-b) y num. 8-2-d) y e), de la cláusula octava y en el num. 9-2-c) y d), de la Cláusula Novena del Contrato de Concesión, suscrito el 14 de marzo de 1996, impugnado y resuelto el recurso revocatorio mediante Resolución Administrativa Regulatoria TR N° 0122/2010 de 25 de marzo, que resolvió rechazar el Recurso de Revocatoria interpuesto por la Empresa Ferroviaria Oriental (FO S.A.) por lo que confirma la Resolución Administrativa Regulatoria TR N° 0024/2010 de 19 de enero, impugnado y resuelto el recurso jerárquico mediante R.M. N° 247 de 20 de agosto de 2010, el cual rechaza el recurso jerárquico, por lo que confirma totalmente la resolución Administrativa Regulatoria TR N° 0122/2010 de 25 de marzo de 2010 y la Resolución Administrativa Regulatoria TR N° 0024/2010 de 19 de enero.

Que la Empresa Ferroviaria Oriental (FO S.A.), mediante sus representantes legales, por escrito de fs. 335 a 346 vta., interpuso demanda contencioso administrativa, pidiendo que se revoque en forma total la R.M. N° 247 de 20 de agosto de 2010 pronunciada por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda del Estado Plurinacional de Bolivia y, en su mérito las Resoluciones que la preceden pronunciadas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Telecomunicaciones y Transportes ATT; y deliberando en el fondo se proceda a la compensación establecida en el inc. e) del num. 8-2 de la cláusula octava del Contrato de Concesión de 14 de marzo de 1996, por la prestación ininterrumpida del servicio de transportes de pasajeros en el corredor Santa Cruz-Puerto Quijarro, a raíz de la pérdida sufrida en la unidad de negocios de transporte de pasajeros en el corredor Santa Cruz-Puerto Quijarro, a raíz de la pérdida sufrida en la unidad de negocios de transporte de pasajeros en el ramal este, ocurrida en las gestiones 2005 a 2008 en los trenes 9 y 10 en el corredor Santa Cruz-Puerto Quijarro. Sea aplicando el criterio de compensación previsto en el num. 9-2-c) y num. 9-6 de la cláusula novena del mencionado Contrato, debiendo efectuarse el pago correspondiente, conforme se estipula en el inciso d) del numeral 9.6 del mismo Contrato de Concesión.

Que del contenido del escrito de demanda, se asumió en principio que dicha pretensión si cumplía mínimamente los requisitos de admisibilidad formal, no obstante luego de haber contrastado la pretensión del actor con la contestación del demandado, se asume que si bien este tribunal es competente para conocer y resolver una demanda contenciosa y una demanda contenciosa administrativa, en mérito al principio de dirección que corresponde a este tribunal ejercer de oficio y por los argumentos jurídicos expuestos en el primer considerando de esta resolución, se hace necesario tener presente que tanto el proceso contencioso como el contencioso administrativo, tienen finalidades procesales diferentes, en consecuencia, pretender tramitar y resolver la pretensión expuesta por la entidad en el memorial de demanda a través de un proceso contencioso administrativo, resulta contrario al debido proceso, la seguridad jurídica y finalmente afectaría a la efectividad jurídica de una resolución judicial, en previsión de lo dispuesto por el art. 122 de la C.P.E.

Corresponde señalar así mismo que si bien tanto el proceso contencioso como el contencioso administrativo, se rigen por el principio dispositivo y los mismos deben resolverse en observancia al principio de congruencia, ello no impide que una autoridad judicial, pueda reconducir de manera oportuna lo erróneamente pretendido por alguna de las partes, siendo esta la razón esencial del principio de saneamiento.

Por lo expuesto y en aplicación del principio de saneamiento procesal, corresponde reconducir el presente proceso, debiendo en definitiva tramitarse el mismo como un proceso contencioso conforme a las previsiones del art. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ.

Además de lo manifestado y siendo que en obrados cursa la S.C. N° Plurinacional 0099/2017-S2 de 20 de febrero que confirmó en todo la Resolución N° 005/2016 de 18 de noviembre, pronunciada por el Juez Público de Familia Séptimo de la ciudad de La Paz, constituido en juez de garantías que otorgó la tutela solicitada en la acción de amparo constitucional dejando sin efecto la Sentencia N° 486 por no estar debida y suficientemente fundamentada la referida sentencia, por lo que conforme al razonamiento expuesto precedentemente, siendo la naturaleza del proceso contencioso diferente al del contencioso administrativo, resulta imposible ejecutar la Sentencia Constitucional que responde a una imposibilidad jurídica, lo que no implica incumplimiento a lo dispuesto por el art. 203 de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de las facultades conferidas, de conformidad a lo dispuesto por el art. 122 de la C.P.E., y art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 dispone ANULAR OBRADOS hasta fs. 360 inclusive, debiendo la entidad demandante, reconducir su pretensión conforme a los fundamentos expuestos en la presente resolución conforme al art. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Romulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.



595

**Administración de Aduana Interior Santa Cruz
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca**

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 13 a 31, planteada por Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada legalmente por Rosangela Frías Banegas, según Memorandum Cite N° 0078/2014 de 23 de enero, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0545/2014, emitida el 7 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedentes del caso, el 25 de mayo de 2013, se elaboró el Acta de Comiso N° 003414, del operativo SANDALO, que da cuenta que se interceptó el camión Nissan, color blanco, Placa de Control 1710-GUK, conducido por Edilberto Parada Abrego, que transportaba mercadería variada. Al momento de la intervención se presentó las DUI's C-3997, C-3998, C-3960, C-3944, C-4010, C-4017, realizada la verificación física documental de los productos "SANDALO D Milton" sus códigos no estaban declarados en las pólizas C-3998 y C-4010. Ante esa situación presumiendo la comisión de contrabando contravencional se procedió a su comiso y secuestro del motorizado y posterior traslado a recinto aduanero de ALBO S.A.

El 26 de junio del mismo año, la administración aduanera notificó a Edilberto Parada Abrego y/o presuntos propietarios con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013 de 25 de mayo que presume la comisión de contrabando contravencional, por lo que conforme la previsión del art. 181-b) de la L. N° 2492, se otorga el plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos.

El 1 de julio de 2013, Claudia Oroza de la Riva en representación de Adhemar Escobar Domínguez representante de AZABOL Exportaciones e Importaciones Ltda., Roberto Flores Peñaranda y Delia Eulalia de Quilla Terrazas, solicita la devolución de la mercadería comisada presentando descargos, entre ellos, las DUI's: C-3960 a nombre del Importador AZABOL Exportaciones e Importaciones original y fotocopia; C-3997, a nombre del importador Roberto Flores Peñaranda original; C-3944, a nombre del importador Roberto Flores Peñaranda original; C-4010, a nombre del importador Quilla de Terrazas Delia Eulalia original y fotocopias legalizadas, C-3998 a nombre del importador Quilla de Terrazas Delia Eulalia original y fotocopias legalizadas y C-5814, a nombre del importador Primitiva Medina de Antezana en original.

El 22 de agosto de 2013, la administración aduanera notificó en secretaria a Claudia Oroza de la Riva en representación de Adhemar Escobar Domínguez, representante de AZABOL Exportaciones e Importaciones Ltda. Roberto Flores Peñaranda y Delia Eulalia de Quilla Terrazas representantes de Tractoriente SRL, con la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto, que declara probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra Edilberto Parada Abrego, Gilberto Parada Pardo Gerente General de Tractoriente SRL y los referidos contraventores, declarando el comiso definitivo de la mercadería detallada en los ítems 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17 (66 pares), ítem 18 (44 pares), ítem 19 (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 (23 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), ítem 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasía y los demás ítems 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100 y 101 del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440 / 2013, una vez ejecutoriada la resolución dispuso se adjudique a título gratuito y exenta de pago de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia, en aplicación de la Disposición Adicional Décimo quinta de la L. N° 397, que modifica el art. 192 de la L. N° 2492. Asimismo dispuso la devolución a AZABOL Exportaciones e Importaciones SRL, representada por Adhemar Escobar de la mercancía detallada en los ítems 1 (2 pares), 2 (2 pares), 5 (1 par), 8 (2 pares), 16 (2 pares), 17 (6 pares) 18 (4 pares), 19 (1 par), 20 (1 par), 21 (2 pares), 22 (1 par), 23 (1 par), 24 (2 pares), 25 (2 pares), 26 (2 pares), 27 (6 pares), 28 (2 pares), 29 (4 pares), 30 (3 pares), 31(2 pares), 32 (3 pares),

33 (1 par), 34 (1 par), 35 (1 par). A Tractoriente SRL representada por Gilberto Parada Pardo, la mercancía detallada en los ítems 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, del acta de Intervención COARSCZ-C-0440/2013.

El 23 de agosto de 2013, Claudia Oroza de la Riva en representación de Adhemar Escobar Domínguez, Delia Eulalia Quilla y Roberto Flores Peñaranda solicito complementación y enmienda de la Resolución Administrativa AN-SCRZISPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto, solicitud resuelta mediante Auto Administrativo N° AN-SCRZI-SPCCR-AA-111/ 2013, que ratifica la Resolución cuya complementación y enmienda se solicita.

El 1 de octubre de 2013, Adhemar Escobar Domínguez, en representación legal de AZABOL Exportaciones e Importaciones interpuso recurso de alzada contra la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto y, el Auto AN-SCRZI-SPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto, que fue resuelto por Autoridad de impugnación Tributaria Santa Cruz mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0034/2014 de 13 de enero, que revocó parcialmente la resolución administrativa impugnada, ante ello la administración aduanera interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0192/2014 de 14 de febrero, objeto de la presente demanda contenciosa.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

La resolución del recurso jerárquico, inobservó la previsión contenida en los arts. 76, 81, 98, 160-4), 181-b) y g) y 215 de la L. N° 2492; 1 y 30 de la L. N° 1990; 22 y 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870; num. 10, último párrafo y 12-C) de la R.D. N° 01-003-2011 y 81 de la R.D. N° 01-010-09, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a la contravención de contrabando, establecida en los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492.

En esa línea afirmó que dicha resolución jerárquica en sus fundamentos jurídicos señala lo siguiente: "En el punto x, se establece que la Declaración Andina de Valor N° 1371019 de 22 de mayo de 2013, asociada a la C-3960 (fs. 17-20 antecedentes administrativos) refiere nombre de la mercancía Calzados femeninos Marca Miucha, Modelos: 1061071, 4234078, 4234077, 8218328258, 7937030, 8218352, 8258222, 1751755, 1791636, 1061077, 1071076, 1791638, 1921912, 1921932, 1791606, 1321320, 1011601, 1041 046, 8328259 y 9229479, y en cuanto a la cantidad: 55, respecto a este último, se advierte que refleja la cantidad de bultos que fueron consignados en la DUI's c-3960 puesto que la suma de bultos (14+25+16) de los tres ítems que ampara la citada DUI's hacen un total de 55 bultos; xii. De la verificación de la DUI's c-3960 y la DBVA N° 1371019, se advierte que el producto calzados/ sandalias para mujer "origen Brasil" marca Miucha, códigos y cantidad, datos que coinciden plenamente con el inventario realizado de la mercadería decomisada objeto de análisis en el acta de Intervención N° COARSCZ-C-044/ 2013, respecto a la cantidad corresponde señalar que la DUI's ampara la cantidad de 660 pares para calzados de mujer en los que incluye a sandalias y zapatos, (de acuerdo a la suma de los tres ítems de la DUI's 168+300+192), según la compulsa referida acta de intervención se decomisó 648 pares de calzados, tal como se detalló en el cuadro precedente y según acta de Intervención, siendo que la administración aduanera devolvió tan solo 53 pares de calzados, según la resolución administrativa; por lo tanto, corresponde que el resto también sea devuelta por encontrarse amparado; xiii. Cabe señalar, que si bien el sujeto pasivo presentó durante el proceso administrativo, documentos soporte de la DUI's C-3960 en fotocopia simple, aspecto observado por la administración aduanera al no ser fotocopia legalizada u original, de acuerdo al análisis en párrafo precedente, esta instancia jerárquica advirtió que la referida DUI's, cuenta con todos los elementos, como el producto, marca, origen, códigos y cantidad, para determinar que la mercancía decomisada descrita en el acta de Intervención -objeto del presente análisis- se encuentra amparada, no siendo necesaria su consideración para el presente análisis sin embargo, es pertinente señalar que a objeto de llegar a la verdad de los hechos, la administración aduanera, debió ejercer sus facultades establecidas por ley; para verificar los documentos de soporte presentados en el proceso, en fotocopia simple, puesto que al constatar la validez y registro en el sistema informático de la misma también verificó la página de documentos adicionales, documento que integra la DUI's, y que refleja los documentos soporte presentados en el despacho aduanero de la DUI's C-3960, en aplicación de la literal A, num. 2 de la Resolución de Directorio N° 01-031-05".

Ahora bien, la Autoridad de Impugnación Tributaria para realizar las afirmaciones glosadas no tomó en cuenta lo siguiente:

a) Realizada la verificación en el Sistema SIDUNEA++ módulo MODCDBR de la DUI's C-3960 en la casilla 8 indica: AZABOL Exportaciones e Importaciones, en el ITEM 1, casilla 31b descripción comercial indica "calzados femeninos diversos sandalias/zapatos. Verificada la página de información adicional, en su ítem detalle de códigos de la mercancía de acuerdo a factura, indica solo códigos y no la cantidad por códigos imposibilitando la correcta apreciación de las cantidades nacionalizadas por código o modelo.

La DUI's 3960, tiene asociada la Declaración Andina del Valor N° 1371019, en cuyo reporte se observa casilla 79 (cantidad) "1", casilla 80 (Unidad Comercial) indica "PAR", casilla 81 otras características indica: Sin referencia, caja plásticos, comercial, sin referencia. La Resolución de Directorio N° 01-010-09 señala que la Declaración Andina de Valor (Declaración andina de valor), es un documento soporte de la DUI de las mercancías importadas, en la cual se prevé la descripción detallada de la mercancía que permite su individualización e identificación.

Casilla 79, Declaración andina de valor dice cantidad: Señalar el número de mercancías negociables que se declaran, tomando en cuenta la unidad comercial correspondiente.

Casilla 80, unidad comercial indicar magnitud (metros, yardas, litros, galones metros lineales, pulgadas etc.) en que ha sido negociada la mercancía.

Casilla 81 otras características: Indican que den claridad e identificación al producto que se valora.

Casilla 81.3., dice describir forma de presentación de producto.

La Declaración andina de valor asociada a la DUI C-3960, presentada como descargo en la casilla

79 señala como cantidad negociada 1 (par) y la casilla 80 indica par, por lo que se entiende 1 par, pero de acuerdo a la resolución de directorio citada, en la casilla 79 debe señalar el número de mercancía negociable y el declarante 1 par en los ítems de la declaración andina de valor. Por lo señalado, ratifica lo mencionado en el Informe Técnico AN-SCZI-SPCCR-IN 532/2013 de 13 de agosto, ya que la documentación presentada no ampara la importación de la mercancía descrita en el acta de intervención.

b) Realizada la verificación en el sistema SIDUNEA++.módulo MODCDBR de la DUI's C-3998 de 25 de mayo de 2013, en la casilla 8 (nombre importadora) Indica: Quilia de Terrazas Delia Eulalia, en el ítem 1 casilla 3.1.b Descripción comercial: Zapatos masculinos diferentes colores, Marca D MILTON, detalle en Declaración andina de valor. A la referida DUI está asociada la Declaración Andina de Valor N° 1372179 que consigna Zapatos marca D MILTON, Tipo: Zapatos, Clase: Masculino, Modelo CFOP6501. La Factura Comercial N° 218/2013 y lista de empaque 218/2013 (presentada en fotocopia legalizada) asociada a la DUI's describe cantidad 156 pares, zapatos masculino C/ Sola de Couro, sin modelo, Maraca: D MILTON y en declaración andina de valor MOD: "CFOP6501" comparado con el inventario y la inspección física no existe coincidencia en cuanto a modelo, se constató que en las cajas de la mercancía indican los siguientes modelos "2936303A, 2936301A, 685903A, 2936303A, 2936302A", razón por la que se ratificó el informe técnico, pues la documentación presentada no ampara la legal internación de la mercancía correspondiente a los ítems 10, 11, 12, 13, y 14 del Acta Inventario COARSCZ-C-440/2013, por no existir coincidencia en cuanto al modelo.

c) Realizada la verificación en el sistema SIDUNEA++.módulo MODCDBR de la DUI's C-4010 de 23 de mayo de 2013, en la casilla 8 indica: Quilia de Terrazas Delia Eulalia, en el ítem, casilla 31b indica "Cinto de cuero diferentes modelos, marca Sándalo" (25634). El ítem 2 de la misma DUI's, consigna: zapatos masculinos diferentes, Modelo/colores, Marca Sándalo (61336-61395). Esta DUI's está asociada la Declaración Andina de Valor N° 1372179 que consigna Zapatos marca D MILTON, tipo: Zapatos, Clase: Masculino, Modelo CFOP6501, es importante recalcar que esa declaración andina de valor figura como documento de soporte de las DUI's C-4010 y C-3998.

Analizada la Factura Comercial N° 13-0382/2013 y lista de empaque 13-0382/2013 (presentada en fotocopia legalizada) asociado a la DUI's C-4010 describe cantidad 168 cinturones de cuero, marca Sándalo, 72 pares Rota zapatos masculino Couro Bovino Solado Borracha, 72 pares Lacrosse Zapatos MASC en Couro bovino c/ soldado borracha, marca Sándalo, sin modelos y en la declaración andina de valor modelo CFop6501, marca: D MILTON, comparado con el inventario y la inspección física se constató que no existe coincidencia en cuanto a los modelos declarados en los cinturones: "40101557, 40101558, 60240255, 60240227, 43100338, 43100336, 1040193941, 104193942, 104205157, 104205156, 104012231; asimismo realizada la comparación con el inventario y el aforo físico de los zapatos marca sándalo se observó en las cajas los diferentes modelos que no coinciden en cuanto a modelos y marcas, por lo mencionado se ratificó el Informe Técnico N° 532/2013 ya que la documentación presentada no ampara la legal internación de la mercancía correspondiente a los ítems 3, 4, 6, 7, 9, 15, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45 y 46 del Acta de Inventario COARSCZ-C-440/2013 por no existir coincidencia en cuanto a modelos y marcas.

d) Respecto a la documentación presentada de la DUI's C- 3944 de 22 de mayo de 2013, asociada a la Declaración Andina de Valor N° 1371188, Factura Comercial N° 1648/2013, Lista de Empaque N° 1648/2013 (fotocopia legalizada); DUI's C-3997 de 23 de mayo de 2013, asociada a la Declaración Andina de Valor N° 137205, no consignan los números de lotes descritos en la mercancía, el cual identifica e individualiza la mercancía, por lo mismo se ratificó el Informe Técnico N° 532/2013, ya que la documentación presentada no ampara la mercancía correspondiente a los ítems 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100 y 101 del Acta Inventario C-440/2013 porque no consigna los números de lote descritos en la mercancía.

Aclaró que para disipar cualquier duda respecto a las observaciones de la solicitante que realizando una interpretación normativa a su criterio manifiesta que en la compulsua documental debía englobarse toda la documentación adicional al despacho aduanero, conforme a lo señalado se describe de forma objetiva, la documentación presentada, la forma de presentación y el detalle de documentos tomados en cuenta para asumir las determinaciones en el caso.

1.3.- Petitorio.

Solicitó: "En merito a los argumentos de la Resolución del recurso Jerárquico AGIT -RJ 0545/14 de 07/04/2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmándose la Resolución Administrativa AN-SCRZ1-SPCC RA N° 189/2013".

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 17 de marzo de 2015, que cursa de fojas 102 a 105 vta., señalando que:

La administración aduanera, en su memorial de demanda contenciosa administrativa argumento que la resolución del recurso jerárquico, inobservó la previsión de la ley contenida en los arts. 76, 81, 98, 160-4), 181-b) y g) y 215 de la L. N° 2492; 1 y 30 de la L. N° 1990; 22 y 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870; num. 10, último párrafo y 12-C) de la Resolución de Directorio N° 01-003-2011 y 81 de la Resolución de Directorio N° 01-010-09, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a la contravención de contrabando, establecida en los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492.

En primera instancia aclaró que la Declaración Andina de Valor N° 1371019 de 22 de mayo de 2013, asociada a la DUI's C-3960, refiere nombre de la mercancía calzados femeninos, marca: Miucha, modelos: 1061071, 4234078, 4234077, 8218363, 8328258, 7937030, 8258222, 1751765, 1791636, 1061077, 1071069, 1071076, 1791638, 1921912, 1921932, 1791606, 1321320, 9529479; en cuanto a la 1011601, 1921929, 1041046, 8328259, y cantidad: 55, respecto a este se advierte que refleja la cantidad de bultos los que fueron consignados en la DUI's C-3960, puesto que la suma de bultos (14+25+16) de los tres ítems que ampara la citada DUI's hacen un total de 55 bultos. De la confrontación de la DUI's C-3960 y la DVA N° 1371019, detallan al producto "Calzados/sandalias de para mujer", origen Brasil, marca: Miucha, códigos y cantidad, datos que coinciden con el inventario realizado de la mercadería decomisada -objeto de análisis- en el Acta de Intervención

Contravencional N° COARSCZ-C-440/2013, respecto a la cantidad debe señalarse que la DUI's ampara la cantidad de 660 pares de calzados de mujer en los que se incluyen sandalias y zapatos (de acuerdo a la suma de los tres ítems de la DUI's 168+300+192) según compulsas de la referida acta de intervención se decomisó 648 pares de calzados, la administración aduanera devolvió 53 pares, correspondiendo la devolución también del resto por encontrarse amparado; asimismo si bien, el sujeto pasivo presentó en el proceso administrativo los documentos soportes de la DUI's C-3960 en fotocopia simple, los que fueron observados por la administración aduanera al no ser legalizados u originales cuando en aplicación del principio de verdad material pueden ejercer las facultades otorgadas por ley para verificar los documentos de soporte presentados.

Añadió que por la valoración de los descargos presentados se evidencia que los ítems 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 , ítem 19 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17 (66 pares), ítem 18 (44 pares) (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 ítem (23 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasía, coinciden en cuanto al producto, marca, país de origen, código y cantidad con lo declarado en la DUI's C-3960; por tanto existe coincidencia de las características de la mercancía comisada con la documentación de respaldo evaluada, por lo que dicha mercancía está amparada dentro del marco de lo dispuesto por los arts. 88 y 90 de la L. N° 1990 y 101 de su Reglamento y así se sostuvo en el punto xiv de la resolución impugnada.

La instancia jerárquica advirtió que la DUI's en cuestión cuenta con todos los elementos, como producto, marca, origen, códigos y cantidad, para determinar que la mercancía decomisada descrita en el acta de intervención se encuentra amparada.

Por lo expuesto, en mérito a los antecedentes descritos solicito se declare improbadamente la contenciosa administrativa interpuesta por la Administración Aduanera Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 545/2014 de 7 de abril.

II.1.- Contestación del tercero interesado.

Claudia Oroza de la Riva, por Adhemar Escobar Domínguez, representante legal de AZABOL, en la sustanciación de la demanda contenciosa administrativa seguida por la administración aduanera contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0545/2014 de 7 de abril.

En el fondo señaló que la mercadería decomisada se encontraba amparada y por lo mismo las instancias de alzada y jerárquica revocaron parcialmente el acto impugnado.

Según el análisis técnico, la revisión y compulsas documentales de soporte de la DUI's /2013/721/C-3690, se puede evidenciar que los que los 660 pares de zapatos se encuentran amparados, habiendo sido legalmente importados, cumpliendo con la normativa aduanera, por lo mismo la Resolución Administrativa AN-SCZI-SPCC-RA-0189/2013 vulneró derechos de la importadora, reteniendo y comisando ilegalmente una mercadería importada de manera legal, causando daños y perjuicios a AZABOL Ltda.

Por lo expuesto, pidió se declare improbadamente la demanda planteada por la Aduana Interior Santa Cruz.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

A efectos de resolver y, en el marco de la controversia planteada, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. El 25 de mayo de 2013, funcionarios del COA elaboraron el Acta de Comiso N° 003414, del operativo SANDALO, que da cuenta de que se interceptó el camión marca Nissan, color blanco, con Placa de Control 1710-GUK, conducido por Edilberto Parada Abrego, que transportaba mercadería variada, quien presentó al momento de la intervención cinco DUI's C-3997, C-3998, C-3960, C-3944, C-4010, C-4017 y realizada la verificación física documental de los productos "SANDALO D Milton" sus códigos no estaban declarados en las pólizas presentadas C-3998 y C-4010, por lo que presumiendo contrabando se procedió al comiso preventivo de la mercancía y secuestro del motorizado, posterior traslado a recinto aduanero de ALBO S.A., para el aforo físico, valoración e investigación que tiene un valor CIF de Bs 437.440.-, tributos omitidos Bs 120.732.-, equivalentes a UFV's 65.570, correspondiendo el inicio de una acción legal en la vía administrativa.

2. El 26 de junio del mismo año, la administración aduanera notificó a Edilberto Parada Abrego y/o presuntos propietarios con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013 de 25 de mayo, presumiendo la comisión de contrabando contravencional de conformidad al art. 181-b) de la L. N° 2492, otorgando el plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos.

3. El 28 de junio del mismo año, Gilberto Parada Pardo, gerente general de Tractoriente SRL, solicitó la devolución de la mercadería comisada, presentando documentación respaldatoria, entre ellas, la DUI's 2013/721/C-4017 de 24 de mayo de 2013, original y fotocopia legalizada.

4. El 1 de julio de 2013, Claudia Oroza de la Riva, en representación de Adhemar Escobar Domínguez representante de AZABOL Exportaciones e Importaciones Ltda., Roberto Flores Peñaranda y Delia Eulalia de Quilla Terrazas, solicitó la devolución de la mercadería comisada en el operativo presentando descargos, entre ellos, las DUI's: C-3960 de 22 de mayo de 2013, a nombre del Importador AZABOL Exportaciones e Importaciones original y fotocopias; C-3997 de 23 de mayo de 2013, a nombre del importador Roberto Flores Peñaranda original; C-3944 de 22 de mayo de 2013, a nombre del importador Roberto Flores Peñaranda original; C-4010 de 23 de mayo de 2013, a nombre del importador Quilla de Terrazas Delia Eulalia original y fotocopias legalizadas, C-3998 de 23 de mayo de 2013 a nombre del importador Quilla de Terrazas Delia Eulalia original y fotocopias legalizadas y C-5814, a nombre del importador Primitiva Medina de Antezana en original.

5. Con la documentación presentada se emitió el Informe Técnico ANSCRZI-SPCCR-IN-532/13 de 13 de agosto de 2013, que previa verificación del sistema informático SIDUNEA MODCBR se comprobó que: la documentación presentada como descargo no ampara la importación de mercancía descrita en los ítems 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17

(66 pares), ítem 18 (44 pares), ítem 19 (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 (2 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), ítem 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasía y los demás ítems 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 36, 37, 38, 39, 40, 46, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100 y 101 del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013, por no haber demostrado la legal internación al territorio nacional. Sugirió se emita resolución administrativa disponiendo su decomiso. Por otra parte, la DUI's C3960 de la Importadora AZABOL, con Declaración Andina de Valor N° 1371019 ampara la legal internación de las mercancías detalladas en los ítems 1 (2 pares), 2 (2 pares), 5 (1 par), 8 (2 pares), 16 (2 pares), 17 (6 pares), 18 (4 pares), 19 (1 par), 20 (1 par), 21 (2 pares), 22 (1 par), 23 (1 par), 24 (2 pares), 25 (2 pares), 26 (2 pares), 27 (6 pares), 28 (2 pares), 29 (4 pares), 30 (3 pares), 31(2 pares), 32 (3 pares), 33 (1 par), 34 (1 par), 35 (1 par), del Acta de Intervención COARSCZ-C-0440/2013, así como la DUI's C-4017 a nombre de Tractoriente SRL con Declaración Andina de Valor N° 1372475, Factura Comercial N° 00167/2013 ampara la mercancía descrita en los ítems 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68 y 69, recomendando su devolución.

6. El 22 de agosto de 2013, la administración aduanera notificó en secretaria a Claudia Oroza de la Riva en representación de Adhemar Escobar Domínguez, representante de AZABOL Exportaciones e Importaciones Ltda., Roberto Flores Peñaranda y Delia Eulalia de Quilla Terrazas representantes de Tractoriente SRL, con la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando contra Edilberto Parada Abrego, Gilberto Parada Pardo gerente general de Tractoriente SRL y los referidos contraventores, declarando el comiso definitivo de la mercadería detallada en los ítems 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17 (66 pares), ítem 18 (44 pares), ítem 19 (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 (23 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), ítem 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasía y los demás ítems 3, 4, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100 y 101 del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013, una vez ejecutoriada la resolución se adjudique a título gratuito y exenta de pago de tributos aduaneros en favor del Ministerio de la Presidencia, en aplicación de la Disposición Adicional Décimo quinta de la L. N° 397, que modifica el art. 192 de la L. N° 2492. Asimismo dispuso la devolución a AZABOL Exportaciones e Importaciones SRL, representada por Adhemar Escobar de la mercancía detallada en los ítems 1 (2 pares), 2(2 pares), 5 (1 par), 8 (2 pares), 16 (2 pares), 17 (6 pares), 18 (4 pares), 19 (1 par), 20 (1 par), 21 (2 pares), 22 (1 par), 23 (1 par), 24 (2 pares), 25 (2 pares), 26 (2 pares), 27 (6 pares), 28 (2 pares), 29 (4 pares), 30 (3 pares), 31(2 pares), 32 (3 pares), 33 (1 par), 34 (1 par), 35 (1 par). A Tractoriente SRL representada por Gilberto Parada Pardo, la mercancía detallada en los ítems 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, del acta de Intervención COARSCZ-C-0440/2013.

7. El 23 de agosto de 2013, Claudia Oroza de la Riva en representación de Adhemar Escobar Domínguez, Delia Eulalia Quilla y Roberto Flores Peñaranda solicitó complementación y enmienda de la Resolución Administrativa ANSCRZI-SPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto. Solicitud resuelta mediante Auto Administrativo N° AN-SCRZI-SPCCR-AA-111/2013, que ratificó la resolución administrativa.

8. El 1 de octubre de 2013, Adhemar Escobar Domínguez, en representación legal de AZABOL Exportaciones e Importaciones interpuso recurso de alzada contra la Resolución administrativa ANSCRZI-SPCCR-RA-189/2013 de 21 de agosto y, el Auto AN-SCRZISPCCR-A-189/2013 de 21 de agosto, resuelto por Autoridad de impugnación Tributaria Santa Cruz mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0034/2014 de 13 de enero, que revocó parcialmente la resolución administrativa impugnada.

9. Ante ello la administración aduanera interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución ahora impugnada de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0192/2014 de 14 de febrero, objeto de la presente demanda contenciosa.

10. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

IV. De la problemática planteada.

En primera instancia, es necesario aclarar que conforme los antecedentes del caso, este tribunal limitará su análisis respecto a lo resuelto en la instancia jerárquica con relación a la mercancía amparada por la DUI's C-3960, con relación a la correspondiente a los ítems 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17 (66 pares), ítem 18 (44 pares), ítem 19 (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 (23 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), ítem 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasía del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013, que no fueron amparados.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, consiste en determinar si la autoridad demandada dispuso correctamente dejar sin efecto el comiso definitivo de la mercancía descrita en los ítems ítem 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17 (66 pares), ítem 18 (44 pares), ítem 19 (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 (23 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), ítem 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasía del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013o, toda vez que a criterio de la administración aduanera, esta mercancía no contaría con documentación de descargo suficiente que ampare todas sus características físicas, por lo que habría existido el ilícito de Contrabando Contravencional.

Al efecto la administración aduanera arguyo que la resolución del recurso jerárquico, inobservó la previsión contenida en los arts. 76, 81, 98, 160-4), 181-b) y g) y 215 de la L. N° 2492; 1 y 30 de la Ley 1990; 22 y 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870; num. 10, último párrafo y 12-C) de la Resolución de Directorio N° 01-003-2011 y 81 de la Resolución de Directorio N° 01-010-09, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a la contravención de contrabando, establecida en los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492.

V. Análisis de las problemática planteada.

Para resolver el caso, es necesario considerar que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental, así el art. 115-II de la C.P.E., señala que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural. En ese sentido el debido proceso se aplica a toda clase de actuaciones judiciales y administrativa, nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se les imputa, derecho a la defensa.

En síntesis el debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, y permitirle tener la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente a la autoridad que dirige la controversia.

La administración aduanera, en su memorial de demanda contenciosa administrativa argumento que la resolución del recurso jerárquico, inobservó la previsión contenida en los arts. 76, 81, 98, 160-4), 181-b) y g) y 215 de la L. N° 2492; 1 y 30 de la L. N° 1990; 22 y 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870; num. 10, último párrafo y 12-C) de la Resolución de Directorio N° 01-003-2011 y 81 de la Resolución de Directorio N° 01-010-09, habiendo el sujeto pasivo adecuado su conducta a la contravención de contrabando, establecida en los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492.

El art. 76 de la L. N° 2492, establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria. Por su parte, el art. 81 de la misma Ley, se refiere a la oportunidad y pertinencia de la prueba indicando que las mismas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles las que cumplan con los requisitos de pertinencia y admisibilidad. El art. 98 del mismo cuerpo normativo, se refiere a los tres días hábiles administrativos que tiene el sujeto pasivo para presentar sus descargos una vez notificado con el acta de intervención por contrabando.

Finalmente los arts. 160-4), 181-b) y g) y 215 se refieren al delito de contrabando, contrabando contravencional y su procedimiento.

Por otra parte, el art. 1 de la L. N° 1990 se refiere al objeto de la L. N° 1990 y el art. 30 de la misma norma se refiere a la función aduanera. Que respecto a estas disposiciones la administración aduanera no ha fundamentado cuál fue la violación.

Por otra parte, el art. 148 de la L. N° 2492, señala que constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la citada norma demás disposiciones normativas tributarias, y que los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos. El art. 181 de la misma norma legal, por su parte aclara que comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas, entre ellas, b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; constituyéndose en contravención el contrabando, cuando la cuantía sea inferior a las UFV's 200.000 del valor de los tributos omitidos, según el último párrafo del mismo artículo modificado por la L. N° 317.

En ese orden el art. 90 de la L. N° 1990, dispone que las mercancías se consideraran nacionalizadas en territorio aduanero, cuando cumplan con el pago de los tributos aduaneros exigibles para su importación. El art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, señala "...una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o Despachante de Aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en ella. La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta. A) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes; B) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentren libres de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación, C) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al examen previo de las mismas, cuando corresponda...".

Por su parte, la Resolución de Directorio N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, que aprueba el nuevo Manual de Procedimiento por Contrabando Contravencional, en cuanto a la mercancía decomisada, en el inc. a) num. 3, menciona que el técnico aduanero de turno del grupo de trabajo, el funcionario del COA y el responsable concesionario de depósito aduanero o de zona franca, realizarán la inventariación de la mercancía decomisada, procediendo con la verificación física al 100% y en detalle, anotando todas las características, modelos, series, tamaño, color, vencimiento (cuando corresponda), unidad de medida, cantidad y demás propiedades que identifiquen plenamente la mercadería decomisada de acuerdo al número de producto. El num. 8 menciona que el interesado una vez notificado, puede presentar sus descargos conforme al art. 98 y 77 de la L. N° 2492. El inc. a) del num. 10 del mismo manual indica que el técnico aduanero designado, efectuará la evaluación y compulsas de los documentos de descargo presentados, en caso de ser necesario realizará la inspección física de la mercancía decomisada, a objeto de emitir el informe técnico correspondiente; por las normas glosadas se puede colegir que constituye una obligación de los funcionarios aduaneros detallar las características de las mercancías decomisadas en el inventario que realicen y que el sujeto pasivo está obligado a aportar elementos que establezcan o contribuyan a establecer que la mercancía decomisada es la misma que está identificada en los documentos de soporte.

El presente caso se sustanciado como contrabando contravencional puesto que según antecedentes funcionarios del COA elaboraron el acta de comiso del operativo "SANDALO" que da cuenta de que interceptaron un camión marca Nissan, color blanco, con Placa de Control

1710-GUK, que transportaba mercadería variada, conducido por Edilberto Parada Abrego, quien presentó en ese momento cinco DUI's C-3997, C-3998, C-3960, C-3944, C-4010, C-401. Realizada la verificación física documental de los productos "SANDALO D Milton" sus códigos no estaban declarados en las pólizas presentadas C-3998 y C-4010, por lo que presumiendo contrabando se procedió al comiso preventivo de la mercancía y secuestro del motorizado, posterior traslado a recinto aduanero de ALBO S.A. Posteriormente, la administración aduanera notificó a Edilberto Parada Abrego y/o presuntos propietarios con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0440/2013, presumiendo la comisión de contrabando contravencional de conformidad al art. 181-b) de la L. N° 2492, otorgándole el plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos.

El 1 de julio de 2013, Claudia Oroza de la Riva, en representación de Adhemar Escobar Domínguez representante de AZABOL Exportaciones e Importaciones Ltda., solicitó la devolución de la mercadería comisada en el operativo presentando descargos correspondientes. La administración aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-532/13 de 13 de agosto de 2013, que respecto a al DUI 3960, señaló que de la verificación del sistema informático SIDUNEA MODCBR la documentación presentada como descargo no ampara la importación de mercancía descrita en los ítems 1 (22 pares), ítem 2 (10 pares), ítem 5 (11 pares), ítem 8 (22 pares), ítem 16 (10 pares), ítem 17 (66 pares), ítem 18 (44 pares), ítem 19 (11 pares), ítem 20 (11 pares), ítem 21 (21 pares), ítem 22 (23 pares), ítem 23 (11 pares), ítem 24 (22 pares), ítem 25 (22 pares), ítem 26 (34 pares), ítem 27 (66 pares), ítem 28 (22 pares), ítem 29 (44 pares), ítem 30 (33 pares), ítem 31 (22 pares), ítem 32 (33 pares), ítem 33 (11 pares), ítem 34 (11 pares) e ítem 35 (11 pares) por demasia.

Conforme ese antecedente se tiene que la administración aduanera, después de la inspección física y documental determinó que la mercancía decomisada se encontraba amparada en todos sus ítems, pero encontró una demasia en las cantidades que fue identificada por los datos de la Declaración Andina del Valor N° 1371019, en cuyo reporte observa casilla 79 (cantidad) señala como cantidad negociada 1 (par) y la casilla 80 indica par, por lo que se entiende 1 par, pero de acuerdo a la Resolución de Directorio (Resolución de Directorio) N° 01-010-09 la Declaración Andina de Valor (Declaración andina de valor), es un documento soporte de la DUI's de las mercancías importadas, en la cual se prevé la descripción detallada de la mercancía que permite su individualización e identificación, por lo que consideró que la documentación presentada no ampara la importación de la mercancía descrita en el Acta de Intervención

Ahora bien, la documentación presentada por el sujeto pasivo consistente en la documentación respaldatoria de la DUI's 3960, como ser la Carta de Porte N° BR 1102.39678, Parte de recepción de Mercancías, Factura Comercial N° 20/2013, Certificado de Origen N° 140, Lista de Empaque N° 22/2013; manifiesto internacional de carga, entre otros, no fue considerada por la administración aduanera, al haber sido presentada en fotocopia simple, olvidando el mandato constitucional de verdad material y sus amplias facultades para verificar la veracidad de la documentación que le fue presentada, en franca obstrucción de una investigación veraz y efectiva para no generar a la larga responsabilidad funcionaria. Es así, que la administración aduanera para asumir la determinación que fue objeto del recurso de revisión y jerárquico limitó su análisis y determinación a un único documento que es la declaración andina de valor.

Que conforme lo ha determinado la instancia jerárquica del análisis de toda la documentación presentada puede establecerse que la mercancía decomisada en demasia y que corresponde a la DUI's 3960 estaba amparada ya que dicha DUI, cumpliendo el mandato del art. 101 Reglamento de la Ley General de Aduanas registra tres ítems de calzados femeninos diversos entre sandalias y zapatos, cada ítem registra peso y cantidad. Haciendo un total de 660 pares. Información ratificada por la documentación complementaria que también registra un total de 660 pares de calzados. Al efecto la instancia administrativa realizó un completo detalle de la mercancía.

En ese sentido, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, aplicó la correctamente la normativa pertinente, realizando el análisis, valoración y compulsas respecto a todos los elementos de prueba producidos en sede administrativa, por lo que no es evidente la infracción de las normas acusadas en la demanda. Es así que la resolución impugnada cumple todas estas exigencias de la debida motivación, pues ha resultado todos y cada uno de los puntos impugnados y expresa las razones objetivas que le llevaron a tomar la decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 55, planteada por Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada legalmente por Rosangela Frías Banegas, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0545/2014, emitida el 7 de abril, por la Autoridad General de Impugnación.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.